

Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel

Dr. Dirk Meyer-Schärenberg

Literaturhinweise

Beater

Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung anhand des Quellengedankens, *StuW* 1991, 33;

Benz

Gewerblicher Grundstückshandel: Sind Grundstücksverkäufe einer Personengesellschaft den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen?, *DB* 1992, 654;

Biergans

Die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, *StBp.* 1991, 193;

Bitz

Grundstücksgeschäfte: Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach der neueren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, *FR* 1991, 438;

Ehlers

Gewerblicher Grundstückshandel — Versuch einer Systematisierung unter Berücksichtigung der neuesten höchstrichterlichen Rechtsprechung, *DStR* 1989, 687 (Teil I), 729 (Teil II);

Enneking

Neue Entwicklungen zur Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels von privater Vermögensverwaltung, *FR* 1991, 259;

Fleischmann/Meyer-Schärenberg

Gewerblicher Grundstückshandel: Neuer Erlaß, neue Rechtsprechung, *BB* 1991, 955;

- Gast-de-Haan* Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an BGB-Gesellschaften, DStZ 1992, 289;
- Gosch* Vermögensverwaltung statt gewerblichen Grundstückshandels dank Realteilung?, DStR 1990, 585;
- Hörmann* Gewerblicher Grundstückshandel bei Beteiligung an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, BB 1992, 191;
- Jehner* Private Vermögensverwaltung oder gewerblicher Grundstückshandel?, DStR 1991, 565;
- Jehner* Das Betriebsvermögen und die Gewinnermittlungsmethoden des fingierten Grundstückshändlers, DStR 1991, 1408;
- Kupfer* Grundstücksgeschäfte: Verwaltungsanweisung und neue Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbe, KÖSDI 1991, 8749;
- Lang* Abgrenzung betrieblicher Einkunftsarten von der privaten Vermögensverwaltung, StKRep. 1988, 49;
- Mahlow* Gewerblicher Grundstückshandel oder private Vermögensverwaltung, DB 1991, 1189;
- Neufang* Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, INF 1991, 465;
- Obermeier* Gewerblicher Grundstückshandel, NWB 1991, F. 3, 8017;
- Paus* Neue Verwaltungsanweisungen zum gewerblichen Grundstückshandel, Inf. 1991, 196;
- Paus* Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an einer Personengesellschaft, DStZ 1991, 740;

- Reiss, W.* Bruchteilsgemeinschaften und gewerblicher Grundstückshandel, FR 1992, S. 364;
- Schuhmann* Veräußerung von Grundstücken als private Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb, StLex 1991, 409;
- Schulze zur Wiese* Beteiligung an Grundstücksgesellschaften und gewerblicher Grundstückshandel, DB 1991, 1088;
- Söffing* Gewerblicher Grundstückshandel durch eine Personengesellschaft, NWB 1991, 7953;
- Söffing* Gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung von Miteigentumsanteilen, NWB F. 3, 8015;
- Streck/Schwedhelm* Gewerblicher Grundstückshandel — Die Entwicklung der jüngeren Rechtsprechung, DStR 1988, 527;
- Weber-Grellet* Korsettstangen für den gewerblichen Grundstückshandel, DStZ 1991, 390;
- Wichmann* Die Beteiligung an einer Gesamthand als Wirtschaftsgut, BB 1991, 1545;
- Zacharias/Rinnewitz/Jung* Die Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels durch Beteiligung an mehreren immobilienveräußernden vermögensverwaltenden Personengesellschaften, DStR 1991, 861.

Inhaltsübersicht

	Rdnr.
I. Merkmale der privaten Vermögensverwaltung	1
II. Merkmale des gewerblichen Grundstückshandels .	2—12
1. Potentiell schädliche Maßnahmen	2
2. Mindestanzahl von Verkäufen	3
3. Objekte und Ersatzobjekte	4—8
3.1 Objekte im Eigentum des Steuerpflichtigen	4
3.2 Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften	5
3.3 Objektverkäufe einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	6
3.4 Objekte im Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft	7
3.5 Objekte im Eigentum des Ehegatten	8
4. Fünfjahreszeitraum	9—10
4.1 Erster Fünfjahreszeitraum	9
4.2 Zweiter Fünfjahreszeitraum	10
5. Objektverkauf	11
6. Veräußerungsabsicht	12
III. Zweifelsfragen	13—28a
1. Objektbegriff	13
2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	14
3. Nachhaltigkeit bei gleichzeitigem Verkauf mehrerer Objekte	15—17
3.1 Verkauf an einen Erwerber	15
3.2 Verkauf an mehrere Erwerber	16
3.3 Verkauf an die eigene Gesellschaft	17
4. Widerlegung der Veräußerungsabsicht	18—23
4.1 Finanzierungsprobleme	18
4.2 Selbstgenutzte Wohnungen	19
4.3 Mangelnde Vermietbarkeit	20
4.4 Verkauf unentgeltlich erworbener Objekte	21
4.5 Spekulationsobjekte, Ferienhäuser, Bauernhöfe, Auslandsimmobilien	22
IV	

4.6	Ehescheidung, Erbauseinandersetzung, Realteilung	23
4.7	Verfahrensrechtlicher Hinweis	23a
5.	Modernisierte Aufteilungsobjekte	24
6.	Sonderregelungen für Branchenkundige	25
7.	Abschirmwirkung der GmbH & Co. KG	26
8.	Objektverbrauch durch Anteilsverkauf	27
9.	Verkäufe durch Gesamthands- und Bruchteilsgemeinschaften	28
10.	Erschließung unbekannter Grundstücke	28a
IV.	Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstücks- handels	29—33
1.	Rechtsfolgen bei Beginn der gewerblichen Tätigkeit	29—31
1.1	Zeitpunkt der Betriebseröffnung	29
1.2	Aufstellung der Eröffnungsbilanz	30
1.3	Gewinnermittlungsmethode	31
2.	Laufende Besteuerung	32
3.	Betriebseinstellung	33
V.	Gestaltungshinweise für künftige Aktivitäten	34—37
1.	Kleeblatt-GmbH	34
2.	Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	35
3.	Elf- Apostel-Modell	36
4.	Offener Immobilienfonds	37
VI.	Im Erlaß noch nicht berücksichtigte Urteile des Bundesfinanzhofes	38

I. Merkmale der privaten Vermögensverwaltung

Die private Vermögensverwaltung ist dadurch gekennzeichnet, daß Immobilien über einen langen Zeitraum zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden. Als langer Zeitraum wird von der Finanzverwaltung eine **Besitzdauer von mindestens 10 Jahren** angesehen (BMF Tz. 2). Immobilien, die über einen derart langen Zeitraum zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, rechnen regelmäßig zur Privatsphäre. Bei Grundstücken, die durch Erbfolge oder vorweggenommene Erbfolge erworben wurden, wertet die Finanzverwaltung die Besitzdauer des Rechtsvorgängers wie eine eigene Besitzzeit des Rechtsnachfolgers (BMF Tz. 2). Die Zehnjahresregelung gilt allerdings nur „grundsätzlich“, d. h. daß im Einzelfall auch solche Objekte mitgerechnet werden können¹.

Die Zehnjahresfrist als Merkmal der privaten Vermögensverwaltung gilt auch für Personen, die einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten (BMF Tz. 8). Denn **auch Grundstückshändler** haben eine private Vermögenssphäre. Allerdings unterstellt die Finanzverwaltung in diesen Fällen, daß „im Zweifel“ alle Grundstücke zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehören (BMF Tz. 28). Das bedeutet für die Praxis, daß erhöhte Anforderungen an die Abgrenzung von Betriebs- und Privatsphäre gestellt werden (vgl. dazu Rdnr. 25).

Nicht alle Objekte, die eindeutig vom übrigen Betriebsvermögen abgegrenzt und zehn Jahre oder länger zur Erzielung von Vermietungseinkünften oder zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, gehören immer zum Privatvermögen. Trotz langer Besitzdauer können sie dem Betriebsvermögen des Grundstückshändlers zugerechnet werden bzw. zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels führen, wenn sie innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung **aufgeteilt und in erheblichem Umfang modernisiert** wurden (vgl. Rdnr. 24). Mit dem Beginn der Modernisierung gelten sie als in das Betriebsvermögen eingelegt (vgl. Rdnr. 29).

Auf den Umfang des Immobilienvermögens kommt es nicht an. Auch eine sehr große Anzahl von Immobilien, deren Verwaltung einen ein-

¹ Vgl. Paus, Inf. 1991 S. 198.

gerichteten Geschäftsbetrieb mit eigenem Büro und Personal erfordert, sprengt den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht, solange ausschließlich Grundbesitz verwaltet wird. Beschränkt sich die Tätigkeit dagegen nicht auf die reine Grundstücksüberlassung, sondern werden erhebliche Nebenleistungen (Bewachungs- und Putzdienst, Beköstigung usw.) erbracht oder erfolgt die Vermietung überwiegend kurzfristig an wechselnde Mieter (Park- und Campingplätze, Hotels, Ferienwohnungen, Sportanlagen, Messestände usw.), liegt keine Vermögensverwaltung, sondern eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Gelegentliche Veräußerungen zur Umschichtung des Immobilienbesitzes sind grundsätzlich erlaubt. Unschädlich ist der Verkauf von drei Objekten innerhalb von fünf Jahren (BMF Tz. 7). Diese sog. **Drei-Objekt-Grenze** gilt aber nach Meinung der Finanzverwaltung nur für bestimmte „Kleinimmobilien“ (BMF Tz. 9, vgl. Rdnr. 13). Veräußerungen bergen daher immer die Gefahr in sich, daß die Vermögensverwaltung (rückwirkend) in einen gewerblichen Grundstückshandel umgedeutet wird, sofern die hierfür von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20. 12. 1990 zugrunde gelegten Abgrenzungsmerkmale erfüllt sind.

Die Veräußerung des gesamten Grundbesitzes an verschiedene Erwerber führt dann nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, wenn sie sich als **Beendigung der Vermögensverwaltung** darstellt. Das setzt voraus, daß die Abwicklung innerhalb eines „verhältnismäßig kurzen“ Zeitraumes abgeschlossen ist (BMF Tz. 2). Hier wird man ähnliche Zeiträume zugrunde legen können wie bei der Abgrenzung zwischen einer tarifbegünstigten Betriebsaufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 EStG und einer nicht tarifbegünstigten allmählichen Abwicklung. Werden mehrere durch Aufteilung entstandene Eigentumswohnungen gleichzeitig an einen Erwerber verkauft, ohne daß hierin die Aufgabe der vermögensverwaltenden Tätigkeit liegt, kann es sich nach wie vor um eine nicht zur Gewerblichkeit führende Maßnahme handeln, sofern eine Wiederholungsabsicht ausgeschlossen werden kann (vgl. Rdnr. 15 ff.).

Werden Mietwohnungen in Eigentumswohnungen umgewandelt und anschließend veräußert, so ist die **Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen** für sich allein kein Umstand, der die Veräußerung der durch den Aufteilungsvorgang entstandenen Eigentumswohnungen zu einer gewerblichen Tätigkeit macht (BMF Tz. 3). Vielmehr ist die Veräußerung des in Eigentumswohnungen umgewandelten

Hausbesitzes, der langfristig zur Fruchtziehung z. B. durch Eigennutzung, Vermietung oder Verpachtung genutzt worden war, als Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit anzusehen².

Bei unbebauten Grundstücken, die vor der Veräußerung durch Eigennutzung, z. B. als Gartenland, oder durch Verpachtung genutzt worden sind, führt die bloße **Parzellierung** vor der Veräußerung für sich allein nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebes.

II. Merkmale des gewerblichen Grundstückshandels

Nach § 15 Abs. 2 EStG setzt das Vorliegen eines Gewerbebetriebes eine selbständige nachhaltige Betätigung voraus, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die Betätigung darf weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen sein. Sie muß über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen³. Mit diesen allgemeinen Kriterien läßt sich das Problem der Abgrenzung von gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit allein nicht lösen. Die Rechtsprechung hat daher weitere Merkmale entwickelt. Keine Vermögensverwaltung, sondern ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn

- (1) nach einer **potentiell schädlichen Maßnahme**
- (2) eine bestimmte **Anzahl**
- (3) von **Objekten** oder Ersatzobjekten
- (4) innerhalb eines Zeitraumes von **fünf Jahren**
- (5) **verkauft** wird,
- (6) die mit **Veräußerungsabsicht** erworben, hergestellt oder modernisiert wurden.

1. Potentiell schädliche Maßnahmen

Ein gewerblicher Grundstücks-„*handel*“ im engeren Sinne des Wortes 2 liegt vor, wenn über mehrere Jahre Grundstücke mit Veräußerungsab-

2 BFH v. 8. 8. 1979, BStBl. 1980 II S. 106.

3 BFH v. 25. 6. 1984, BStBl. 1984 II S. 751 (III 3b aa 1).

sicht angekauft und später tatsächlich verkauft werden (BMF Tz. 5). Außer der Anschaffung bebauter und unbebauter Grundstücke stellen auch die Herstellung von Gebäuden, die erhebliche Modernisierung von Mehrfamilienhäusern mit anschließender Aufteilung in Eigentumswohnungen sowie die Erschließung und Parzellierung unbebauter Grundstücke potentiell schädliche Maßnahmen dar.

Nicht durch den Erlaß geregelt wird die erhebliche Modernisierung von Immobilien ohne Aufteilung in Wohnungseigentum.

Beispiel:

Im Jahre 1991 wird ein 1985 erworbenes Zweifamilienhaus grundlegend modernisiert und 1993

- (1) nach Aufteilung in zwei Eigentumswohnungen verkauft.
- (2) ohne Aufteilung verkauft.

Der erste Fall ist potentiell schädlich, der zweite nicht.

Nach Meinung von Biergans⁴ können erhebliche Modernisierungsmaßnahmen auch ohne Aufteilung zur Gewerblichkeit führen. M. E. ist dies allenfalls bei einer Totalsanierung, die einem Neubau gleichkommt (z. B. Entkernung), anzunehmen.

Fraglich ist, ob Erschließungsmaßnahmen nur dann potentiell schädlich sind, wenn sie freiwillig vorgenommen werden⁵, oder unabhängig von diesem Gesichtspunkt auch dann, wenn sie aufgrund behördlicher Auflagen erfolgen.

Unschädlich ist die bloße Aufteilung von Mehrfamilienhäusern in Eigentumswohnungen oder die Parzellierung⁶ von unbebauten Grundstücken. Solange keine (erheblichen) Modernisierungs- bzw. Erschließungsmaßnahmen durchgeführt werden, begründet der Verkauf der Eigentumswohnungen bzw. Grundstückspartellen nur dann einen gewerblichen Grundstückshandel, wenn zwischen An- und Verkauf nicht mehr als fünf Jahre liegen und die erforderliche Zahl von mehr als drei Objektverkäufen vorliegt.

⁴ Biergans, StBP 1991 S. 193 (194).

⁵ So Kupfer, KÖSDI 1991 S. 8749 (8753).

⁶ BFH v. 14. 11. 1972, BStBl. 1973 II S. 239.

2. Mindestanzahl von Verkäufen

Die Veräußerung von bis zu drei Objekten nach einer potentiell schädlichen Maßnahme ist grundsätzlich nicht gewerblich (sog. „Drei-Objekt-Grenze“, BMF Tz. 8). Insoweit folgt der Erlaß — wenn auch mit einiger Verzögerung — der Rechtsprechung der letzten Jahre. Mit Urteil vom 9. Dezember 1986⁷ hatte der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs bei der Veräußerung von nur drei Wohneinheiten einen gewerblichen Grundstückshandel verneint. Er hatte dabei der Anzahl der veräußerten Wohneinheiten die entscheidende Bedeutung beigemessen, weil eine zahlenmäßige Begrenzung der gebotenen Vereinfachung Rechnung trage. Der III. Senat⁸ und der X. Senat⁹ des Bundesfinanzhofs hatten sich der Rechtsprechung des VIII. Senats angeschlossen.

Trotz der grundsätzlichen Anerkennung der Drei-Objekt-Grenze führt eine **sehr enge Objektdefinition** dazu, daß in vielen Fällen schon durch drei oder noch weniger Verkäufe ein gewerblicher Grundstückshandel begründet werden kann. „Objekte“ im Sinne der „Drei-Objekt-Grenze“ sind nach Meinung der Finanzverwaltung (BMF Tz. 9) nämlich nur *Zweifamilienhäuser, Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen* sowie die für eine Bebauung mit solchen Objekten vorgesehenen Bauparzellen. Nach Meinung der Finanzverwaltung reicht der vom Bundesfinanzhof als Begründung für die Rechtfertigung der „Drei-Objekt-Grenze“ herangezogene Vereinfachungsgedanke nur aus, soweit es um Objekte geht, die im Regelfall Wohnzwecken dienen und die auch regelmäßig eine bestimmte Größe nicht überschreiten.

Bei anderen Objekten (z. B. *Mehrfamilienhäusern, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücken*) können deshalb — sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen — auch weniger als vier Veräußerungsvorgänge einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Dies bedeutet, daß z. B. ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen kann, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich zwei Fabrikgrundstücke oder zwei Eigentumswohnungen und ein Fabrikgrundstück veräußert. In derartigen Fällen ist die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und privater Vermögensverwaltung ohne Rücksicht auf die Drei-Objekt-

⁷ BStBl 1988 II S. 244.

⁸ BFH v. 3. 6. 1987, BStBl 1988 II S. 277; v. 23. 10. 1987, BStBl 1988 II S. 293; v. 1. 12. 1989, BStBl 1990 II S. 1054.

⁹ BFH v. 18. 1. 1989, BStBl 1990 II S. 1051.

Grenze nach den „allgemeinen Grundsätzen“ vorzunehmen, womit sich die Frage erhebt, ob für Kleinimmobilien ein Sonderrecht gilt.

Der Bundesfinanzhof¹⁰ hat ausdrücklich offengelassen, ob beim Verkauf von Mietshäusern mit mehreren Wohnungen auf die Zahl der Wohneinheiten oder auf die Zahl der Gebäude abzustellen ist. Wurde das Gebäude dagegen in Eigentumswohnungen aufgeteilt, zählt jede Wohnung als ein Objekt¹¹.

3. Objekte und Ersatzobjekte

3.1 Objekte im Eigentum des Steuerpflichtigen

- 4 Als vollwertiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze gilt nicht nur ein im *Alleineigentum* stehendes Grundstück, sondern auch jeder *Miteigentumsanteil*. Lediglich Zwerganteile von weniger als 10 v. H. zählen nicht als Objekt (BMF Tz. 16 letzter Satz). Sie bleiben bei der Anwendung der Drei-Objekt-Grenze unberücksichtigt. Die Zehnprozentgrenze bedarf allerdings noch der höchstrichterlichen Bestätigung.

3.2 Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften

- 5 Um Steuerumgehungen zu vermeiden, gilt als (Ersatz-)Objekt auch der *Anteil an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft*, sofern es sich um eine Beteiligung von mindestens 10 v. H. handelt (BMF Tz. 16). Geringere Beteiligungen zählen nicht als Objekt. Ein Gesellschaftsanteil kann mehrere Objekte darstellen. Das ist der Fall, wenn die Personengesellschaft mehrere Immobilien besitzt. Für die „Drei-Objekt-Grenze“ kommt es auf die Zahl der im Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) befindlichen Grundstücke an. Der Verkauf des Gesellschaftsanteils ist als entsprechende Anzahl von Objektverkäufen zu werten. Der Verkauf eines Bruchteils des Gesellschaftsanteils führt zum gleichen Objektverbrauch wie der Verkauf des ganzen Anteils.

Beispiel:

Ein Unternehmer ist mit 20 v. H. als Kommanditist an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft (geschlossener Immobilienfonds) beteiligt. Die Gesellschaft besitzt fünf Immobilien. Unabhängig

10 BFH v. 12. 7. 1991, DStR 1992 S. 105; v. 20. 11. 1990, BFH/NV 1991 S. 304.

11 BFH v. 10. 10. 1991, BFH/NV 1992 S. 238.

davon, ob der Gesellschafter seinen (vollen) Kommanditanteil oder lediglich einen Bruchteil davon verkauft, liegen fünf auf seine persönliche Drei-Objekt-Grenze anzurechnende Veräußerungen vor.

3.3 Objektverkäufe einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Beim Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt nicht nur die Veräußerung des Gesellschaftsanteils, sondern auch eine *Grundstücksveräußerung der Gesellschaft* zu einem Objektverbrauch (BMF Tz. 15). Diese Auffassung wurde vom VIII. Senat des BFH¹² bestätigt:

„Ist eine natürliche Person an mehreren Personengesellschaften beteiligt, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigen, ohne daß diese Gesellschaften die Drei-Objekt-Grenze überschreiten, so ist *die natürliche Person* durch die Beteiligung an diesen Personengesellschaften als gewerblicher Grundstückshändler tätig, wenn alle Personengesellschaften und der betreffende Gesellschafter selbst zusammengenommen mehr als drei Objekte an- und verkaufen.“

Nach Meinung der Finanzverwaltung sollen die von der vermögensverwaltenden Gesellschaft getätigten Grundstücksveräußerungen dem einzelnen Gesellschafter anteilig wie Bruchteileigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sein. Überschreitet die Anzahl der Grundstücksveräußerungen entweder für sich gesehen oder aber unter Zusammenrechnung mit der Veräußerung von Objekten, die dem betreffenden Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen Personengesellschaft gehören, den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung, so wird beim betreffenden Gesellschafter ein gewerbliches Unternehmen auf Grund gewerblichen Grundstückshandels begründet. Zu der insoweit erforderlichen Prüfung, ob die jeweils an der vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft beteiligte natürliche Person ein gewerbliches Unternehmen durch gewerblichen Grundstückshandel begründet, ist im Falle der Beteiligung an mehreren vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften der Anteil des Steuerpflichtigen an dem Objekt der jeweiligen Gesellschaft für die Ermittlung der „Drei-Objekt-Grenze“ jeweils einem Objekt gleichzustellen (Ersatzobjekt). Insofern ist die getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft (regelmäßig nur das Grundstück) an die jeweiligen Teilhaber erforderlich, um zu einer sachlich zutreffenden

12 BFH v. 20. 11. 1990, BStBl. 1991 II S. 345.

Besteuerung — nämlich der jeweils nur einmaligen Gewährung der „Drei-Objekt-Grenze“ für einen Steuerpflichtigen — zu gelangen¹³. Voraussetzung für die Anrechnung von Objektveräußerungen bei der Gesellschaft, insbesondere auf die „Drei-Objekt-Grenze“ beim Gesellschafter, ist allerdings, daß der Gesellschafter an der jeweiligen Gesellschaft zu mindestens 10 v. H. beteiligt ist. Ansonsten findet keine Anrechnung auf die „Drei-Objekt-Grenze“ beim Gesellschafter statt.

3.4 Objekte im Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

- 7 Auch der Verkauf von Grundstücken, die zum Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gehören, soll beim Gesellschafter mitgezählt werden können, sofern die Beteiligung mindestens 10 v. H. beträgt (BMF Tz. 8). Allerdings gilt diese Regelung nicht für alle Formen gewerblicher Mitunternehmerschaften, sondern nur für solche, die nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens als gewerbliche Grundstückshändler anzusehen sind. Originär gewerblich tätige Personengesellschaften werden nicht erfaßt. Das ergibt sich aus dem Verweis auf Tz. 12 des BMF-Schreibens (vgl. dazu auch Rdnr. 26).

Beispiel:

- (1) Wegen des Verkaufes von mehr als drei Objekten ist ein Immobilienfonds als gewerbliche Mitunternehmerschaft anzusehen. Die Gewinne aus Grundstücksveräußerungen des Fonds sind daher steuerpflichtig.
Darüber hinaus führen die Veräußerungen der Gesellschaft zu einem Objektverbrauch beim Gesellschafter, sofern dieser mit mindestens 10 % beteiligt ist.
- (2) Eine Kommanditgesellschaft, die eine Maschinenfabrik betreibt, verkauft zwei innerhalb der letzten fünf Jahre angeschaffte Grundstücke. Die Verkäufe sind beim Gesellschafter nicht mitzuzählen.

Dagegen meint Biergans¹⁴, auch Grundstücksverkäufe originär gewerblich tätiger Personengesellschaften müßten zum Objektverbrauch beim Gesellschafter führen. Die von der Finanzverwaltung eingeführte Unterscheidung zwischen (fingierten) Grundstückshändlern und anderen (originären) Gewerbebetrieben sei systema-

¹³ BFH-Beschluß v. 25. 6. 1984, BStBl 1984 II S. 751 (763).

¹⁴ StBp 1991 S. 193 (198).

tisch nicht zu rechtfertigen. Dieser Argumentation ist zuzustimmen. Im Gegensatz zu Biergans folgt daraus m. E. jedoch, daß Grundstücksverkäufe gewerblicher Personengesellschaften generell nicht zum Objektverbrauch beim Gesellschafter führen können. Bemerkenswerterweise führt auch nach Ansicht der Finanzverwaltung der Verkauf von Mitunternehmeranteilen nicht zum (ggf. mehrfachen) Objektverbrauch beim Gesellschafter.

3.5 Objekte im Eigentum des Ehegatten

Als Ersatzobjekte sollen auch Grundstücke und Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften in Betracht kommen, die dem Ehegatten gehören. Zwar ist eine Zusammenfassung der Grundstücksaktivitäten von Ehegatten „im Regelfall“ nicht zulässig. Grundsätzlich kann also jeder Ehegatte bis zu drei Objekte im Bereich der Vermögensverwaltung veräußern. Ausnahmsweise sollen die Grundstücksaktivitäten der Ehegatten jedoch zusammengerechnet werden können, wenn sie eine über ihre Ehe hinausgehende, also zusätzliche enge Wirtschaftsgemeinschaft, z. B. in Gestalt einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, eingegangen sind.

Beispiel:

Der Ehemann verkauft drei in seinem Alleineigentum stehende Grundstücke. Die Ehefrau verkauft ein in ihrem Alleineigentum stehendes Grundstück. Die Grundstücke sind als Sonderbetriebsvermögen einer gewerblichen Grundstückshandels-GbR zu behandeln, wenn die Voraussetzungen für die Annahme einer „engen Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten“ vorliegen.

Welche Gestaltungen zur Zusammenrechnung bei Ehegatten führen können, bleibt unklar. Nach Biergans¹⁵ soll dies bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft der Fall sein.

Begründet wird die Möglichkeit einer Ausnahme vom Zusammenrechnungsverbot mit der zur Betriebsaufspaltung ergangenen Rechtsprechung¹⁶. Danach soll zwar grundsätzlich die Vermutung gleichgerichteter Interessen von Ehegatten nicht allein auf das Bestehen der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gestützt werden dürfen. Etwas anderes soll jedoch dann gelten, wenn die Ehegatten eine über ihre Ehe hinausgehende, also zusätzliche enge Wirtschaftsge-

¹⁵ StBp 1991 S. 193 (198).

¹⁶ BFH v. 24. 7. 1986, BStBl 1986 II S. 913.

meinschaft bilden. M. E. ist diese Rechtsprechung auf die Problematik des gewerblichen Grundstückshandels nicht übertragbar.

4. Fünfjahreszeitraum

4.1 Erster Fünfjahreszeitraum

- 9 Bei Prüfung der Frage, ob die erforderliche Anzahl von drei Objektverkäufen überschritten ist, sind alle Veräußerungen innerhalb eines Fünfjahreszeitraums einzubeziehen (BMF Tz. 10). Die Fünfjahresfrist wurde inzwischen von der Rechtsprechung¹⁷ bestätigt. Ausgangspunkt für die Prüfung durch das Finanzamt ist regelmäßig der letzte Verkauf. Durch Rückrechnung läßt sich der Beginn des **Fünfjahreszeitraumes** ermitteln. Wurden die veräußerten Objekten, innerhalb von fünf Jahren erworben, hergestellt oder modernisiert, bedarf es keiner weiteren Prüfung. Alle Objekte sind mitzurechnen. Der für die mitzuzählenden Veräußerungen maßgebliche Fünfjahreszeitraum wird auch als „erster“ Fünfjahreszeitraum bezeichnet.

4.2 Zweiter Fünfjahreszeitraum

- 10 Wurden einzelne der verkauften Objekte vor dem Beginn der ersten Fünfjahresfrist angeschafft, hergestellt oder modernisiert, kann es vorkommen, daß nicht alle innerhalb des (ersten) Fünfjahreszeitraumes erfolgten Verkäufe mitzuzählen sind. Das hat zur Folge, daß trotz des Vorliegens von vier oder mehr Verkäufen kein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist.

Im Regelfall dürfen nur solche Objekte mitgezählt werden, bei denen ein *enger zeitlicher Zusammenhang* zwischen Errichtung, Erwerb bzw. Modernisierung einerseits und Veräußerung der Objekte andererseits besteht (BMF Tz. 10). Im Normalfall ist hier ebenfalls ein Zeitraum von fünf Jahren anzusetzen, weshalb man von einem **zweiten Fünfjahreszeitraum** sprechen kann. Von großer Bedeutung ist der Beginn der Fünfjahresfrist:

- (1) ein errichtetes Objekt ist mitzuzählen, wenn zwischen **Fertigstellung** und Veräußerung nicht mehr als fünf Jahre liegen oder die Veräußerung vor der Fertigstellung erfolgt (BMF Tz. 18).
- (2) Bei erworbenen Objekten wird es auf den Zeitpunkt der **Anschaffung** ankommen (BMF Tz. 21 i. V.m. 18).

¹⁷ BFH v. 18. 9. 1991, DSIR 1992 S. 104.

- (3) Bei grundlegend modernisierten Objekten ist wohl auf das **Ende der Modernisierungsarbeiten** abzustellen (Verweis von Tz. 23 auf Tz. 18: Fertigstellung), obwohl der gewerbliche Grundstückshandel schon mit dem Beginn der Renovierung anfängt (BMF Tz. 27).
- (4) Bei der Baureifmachung von unbebauten Grundstücken kommt es auf den **Beginn der Erschließungsmaßnahmen**, nicht auf den Zeitpunkt der Parzellierung an (BMF Tz. 5).

Verkäufe, bei denen der zweite Fünfjahreszeitraum überschritten ist, sind nur ausnahmsweise mitzuzählen, wenn *weitere Umstände* den Schluß rechtfertigen, daß im Zeitpunkt der Erschließung, Errichtung, des Erwerbs oder der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorgelegen hat. Solche weiteren Umstände sind beispielsweise gegeben, wenn ein *branchenkundiger* Steuerpflichtiger innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Errichtung eines Gebäudes weniger als vier, danach aber in relativ kurzer Zeit planmäßig weitere Objekte veräußert¹⁸. Personen, die dem Immobilienmarkt nahestehen (Architekten, Bauunternehmer, Immobilienmakler), müssen also aufpassen.

Objekte, bei denen der Zeitraum zwischen Errichtung, Erwerb bzw. Modernisierung einerseits und Veräußerung andererseits mindestens zehn Jahre beträgt, werden „grundsätzlich“ nicht mitgerechnet (BMF Tz. 2 und 10). Das Wort „grundsätzlich“ signalisiert, daß es auch hier Ausnahmen geben kann.

Ungeklärt ist, ob es bei Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften für die Berechnung der Fünfjahresfrist auf den Grundstücksbesitz der Gesellschaft oder den Anteilsbesitz des Gesellschafters ankommt.

Beispiel:

A erwirbt und veräußert innerhalb von fünf Jahren einen 20-v. H.-Anteil an einem geschlossenen Immobilienfonds, der seit mehr als 10 Jahren fünf Objekte verwaltet. Würde die Besitzdauer der Gesellschaft auf die Beurteilung beim Gesellschafter durchschlagen, wäre der Anteilsverkauf steuerfrei. Stellt man auf die Dauer des Anteilsbesitzes ab, liegen fünf Verkäufe innerhalb der Fünfjahresfrist und damit ein gewerblicher Grundstückshandel vor.

Für das Abstellen auf die Anteilsbesitzzeit spricht, daß nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984¹⁹ bei der Qualifi-

¹⁸ BFH v. 5. 9. 1990, BStBl 1990 II S. 1060.

¹⁹ BStBl 1984 II 751 (761 ff.).

zierung der Einkunftsart Gesellschafts- und Gesellschafterebene getrennt zu prüfen sind²⁰.

5. Objektverkauf

- 11 Der Begriff der Veräußerung im Sinne der Drei-Objekt-Grenze wird im Erlaß nicht definiert. Meines Erachtens muß es sich um die voll entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums mit der Absicht handeln, einen Gewinn zu erzielen oder (weitere) Verluste zu vermeiden. Denn die Absicht, Veräußerungsgewinne zu erzielen, ist ein notwendiges Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Keine Veräußerung in diesem Sinne stellt die Einlage in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft dar, wenngleich die Rechtsfolgen — zumindest nach Ablauf der Dreijahresfrist des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG — mit denen eines Verkaufes identisch sind.

Beispiel:

Vier Jahre nach dem (günstigen) Kauf wird ein Mehrfamilienhaus auf eine Ein-Mann-GmbH & Co. KG des Grundstückseigentümers übertragen. In der Bilanz der Personengesellschaft wird das Grundstück mit dem Teilwert bewertet. Der Vorgang führt zu keinem Objektverbrauch.

Auch die Auseinandersetzung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch sog. Realteilung wird man nicht als Verkauf im Sinne der Drei-Objekt-Grenze werten können, weil durch diesen Vorgang noch kein Gewinn realisiert werden soll. Die Vermögensauseinandersetzung anläßlich der Ehescheidung ist ebenfalls nicht als mitzuzählender Verkaufsakt anzusehen. Entsprechendes gilt für die Auflösung einer Erbengemeinschaft. Diese Erwerbsvorgänge sind auch nicht als Anschaffung im Sinne der Fünfjahresfrist zu betrachten (vgl. Rdnr. 10).

Der Grundstückstausch im Zusammenhang mit der Neuregelung von Grundstücksgrenzen z. B. im Zusammenhang mit der Baureifmachung ist weder als Objektverkauf noch als Objekterwerb zu werten.

6. Veräußerungsabsicht

- 12 Die im Zeitpunkt der potentiell schädlichen Maßnahme (Anschaffung, Herstellung, Modernisierung, Parzellierung) bereits vorliegende

²⁰ Vgl. *Biergans*, StBp 1991 S. 193 (199).

Veräußerungsabsicht ist das entscheidende Merkmal, welches die private Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel unterscheidet²¹. Es handelt sich allerdings um eine innere Tatsache, deren Vorliegen durch die Finanzverwaltung nur über nach außen erkennbare Tatsachen (Indizien) nachgewiesen werden kann. Der geringe zeitliche Abstand von normalerweise fünf Jahren zwischen der potentiell schädlichen Maßnahme und der Veräußerung ist für Rechtsprechung und Finanzverwaltung das entscheidende Indiz, aus dem sich eine nur schwer widerlegbare Vermutung für das Vorliegen der Veräußerungsabsicht ergibt. Die durch den engen zeitlichen Zusammenhang anzunehmende, zumindest bedingte Veräußerungsabsicht kann (nur) durch *eindeutige* gegenteilige Anhaltspunkte widerlegt werden (BMF Tz. 19; vgl. Rdnr. 18 ff.).

III. Zweifelsfragen

1. Objektbegriff

Die sehr enge Auslegung des Objektbegriffes durch die Finanzverwaltung wird im Schrifttum²² einhellig abgelehnt. Sie führt zu großer Rechtsunsicherheit. Zur Zeit kann niemand mit Sicherheit sagen, wieviele „Groß“-Immobilien verkauft werden dürfen, ohne daß ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist. Der VIII. Senat BFH²³ hält die Auffassung der Finanzverwaltung für ernstlich zweifelhaft.

13

Klar ist hingegen, daß die zehnprozentige Bagatellgrenze für Beteiligungen an Personengesellschaften und Miteigentumsanteile auch dann gilt, wenn das betreffende Objekt kein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus und keine Eigentumswohnung ist. Das ergibt sich eindeutig aus der Formulierung des Erlasses. In der Tz. 15 wird nämlich nicht von Objektveräußerungen, sondern von „Grundstücks“veräußerungen gesprochen. Der Grundstücksbegriff ist weiter als die Objektdefinition. Die Regelung ist von erheblicher Bedeutung für geschlossene Immobilienfonds, denn Beteiligungen von weniger als zehn Prozent kommen praktisch nur bei diesen in nennenswerter Zahl

21 Vgl. *Biergans*, StBp 1991 S. 193 (194).

22 Vgl. *Kupfer*, KÖSDI 1991 S. 8749 (8750 m.w.N.).

23 BFH v. 20. 11. 1990, BFH/NV 1991 S. 304.

vor. Immobilienfonds besitzen keine „Kleinimmobilien“ im Sinne der Objektdefinition, sondern Bürohäuser, Hotels, Mehrfamilienhäuser und andere „Grundstücke“. Zu beachten ist, daß die 10-v.H.-Grenze von der Rechtsprechung bisher nicht bestätigt wurde. Im Schrifttum²⁴ wird sie teilweise als willkürlich abgelehnt.

Aus den gleichen Gründen ist klar, daß die Zehnjahresfrist für alle Immobilien und nicht etwa nur für Klein„objekte“ gilt. Denn auch in Tz. 2 ist wieder ausdrücklich nur von „Grundstücken“ die Rede.

Im Regelfall ist jede zivilrechtlich selbständige Einheit ein selbständiges Objekt. Etwas anderes gilt jedoch, wenn mehrere grundbuchmäßige Einheiten als wirtschaftliche Einheit anzusehen sind. Nach dem Urteil des BFH vom 11. 3. 1992^{24a} sprachen folgende Indizien für die Zusammenfassung von zwei Wohnungseigentumsrechten zu einer Wohnung:

„... die bereits vor Vertragsabschluß angefertigten Zeichnungen, der Wortlaut des Kaufvertrages, die Änderung des Bauantrags, die tatsächliche Baudurchführung und die Zusammenlegung der Wohnungseigentumsrechte durch die Erwerber im Jahre 1989. Ob der Kläger (= Verkäufer) die Wohnungseigentumsrechte erst nach Fertigstellung oder zu einem früheren Zeitpunkt übertrug und ob er für die Zusammenlegung der Rechte sorgte oder dies den Erwerbern überließ, kann keinen Unterschied machen.“

Bei unbebauten Grundstücken ist als Objekt nicht das einzelne Flurstück, sondern die wirtschaftliche Einheit in Gestalt der „Bauparzelle“ (BMF Tz. 9) anzusehen. Dabei wird man auf die Planung des Veräußerers abstellen müssen. Baut der Erwerber nach entsprechender Grundstücksteilung z. B. vier Reihenhäuser, während der Verkäufer zwei Bauparzellen mit Einfamilienhäusern vorgesehen hatte, liegen nicht vier, sondern nur zwei Objektverkäufe vor.

2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

- 14 Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert, daß sich der Verkäufer mit seiner Verkaufsabsicht an den allgemeinen Markt, d. h. an einen nicht abgeschlossenen Kreis von Personen wendet²⁵. Dazu braucht nicht immer eine besondere Werbung zu erfolgen.

24 Vgl. Mahlow, DB 1991 S. 1189 (1195); Obermeier, NWB F. 3 S. 8017 (8033); Schulze zur Wiese, DB 1991 S. 1088.

24a BFH v. 11. 3. 1992, DStR 1992 S. 942.

25 BFH v. 12. 7. 1991, DStR 1992 S. 105; v. 10. 8. 1983, BStBl 1984 II S. 137.

Der Verkäufer kann sich auch die Werbung anderer zunutze machen, indem er z. B. auf eine Suchanzeige reagiert. Es genügt sogar, wenn die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen — unter Umständen auch nur einer einzigen Person — bekannt wird und der Verkäufer damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. Entscheidend ist, daß sich der Verkäufer insoweit an den allgemeinen Markt wendet, als er an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will²⁶. Nach Meinung der Finanzverwaltung (BMF Tz. 5 unter Hinweis auf ältere BFH-Urteile²⁷) soll sich beim An- und Verkauf von Grundstücken über mehrere Jahre die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darin zeigen, daß der Steuerpflichtige beim Einkauf der Objekte mit einer Mehrzahl von Verkäufern in Verbindung getreten ist.

Im Gegensatz dazu finden sich die Beschaffungshandlungen in der neueren Rechtsprechung des BFH nicht als Merkmal für die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. M. E. ist dieser Begriff allein als auf die Verkaufsbemühungen gerichtet zu verstehen. Denn auch jeder private Immobilienbesitzer wird sich, bevor er sich für den Kauf einer Immobilie entscheidet, einen Marktüberblick dadurch verschaffen, daß er mit einer Vielzahl von Verkäufern in Verbindung tritt. Hierin kann kein Merkmal einer gewerblichen Tätigkeit gesehen werden.

Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr muß sich also aus den Absatzbemühungen ergeben. Fehlt es beispielsweise an der Kontaktaufnahme zu einer Vielzahl von potentiellen Käufern, liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Allerdings muß die Kontaktaufnahme nicht unmittelbar erfolgen. Es genügt, wenn der Verkäufer sich an einen Makler²⁸ oder eine andere Person wendet, von der erwartet werden kann, daß sie die Verkaufsabsicht an andere Personen weiterträgt (Multiplikator). An einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt es aber dann, wenn der Grundstückseigentümer selbst keine Verkaufsaktivitäten entfaltet, sondern z. B. lediglich auf ein sich zufällig ergebendes Angebot eingeht.

Beispiel:

Ein Zahnarzt hat 1988 und 1989 nach Einholung einer Vielzahl von Angeboten jeweils zwei Eigentumswohnungen gekauft. Als er 1992 mit einem flüchtigen Bekannten über die schöne Lage seiner Wohnungen

26 BFH/NV 1988 S. 561.

27 BFH v. 20. 12. 1963, BStBl 1964 III S. 139; v. 29. 3. 1973, BStBl 1973 II S. 661.

spricht, macht dieser ihm ein spontanes Kaufangebot, das der Zahnarzt nicht ausschlagen kann. Da er mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren verkauft, könnte ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen.

M.E. fehlt es aber an der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Er hat weder Anzeigen aufgegeben noch einen Makler beauftragt, noch sich in sonstiger Weise an eine Vielzahl von Kaufinteressenten bzw. einen Multiplikator gewandt. Der Umstand, daß er beim Kauf der Immobilien eine Reihe von Angeboten eingeholt hat, kann nicht ausschlaggebend sein.

3. Nachhaltigkeit bei gleichzeitigem Verkauf mehrerer Objekte

3.1 Verkauf an einen Erwerber

- 15 Beim gleichzeitigen Verkauf mehrerer Immobilien an einen Erwerber stellt sich die Frage, ob die für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels erforderliche Nachhaltigkeit gegeben ist. Zu dieser Frage hat sich der BFH im Urteil vom 12. 7. 1991²⁹ wie folgt geäußert:

„Beim Kauf oder der Errichtung und dem Verkauf von Wohnobjekten hat der BFH die Nachhaltigkeit bisher anhand der Verkäufe beurteilt. Er hat demgemäß eine nachhaltige Tätigkeit bei einer Mehrzahl von Verkäufen angenommen³⁰. Waren mehrere Verkaufsgeschäfte gegeben, hat der erk. Senat die Nachhaltigkeit auch dann bejaht, wenn die verkauften Wohnungen durch ein einziges Kaufgeschäft angeschafft worden waren³¹. Nur wenn bei einem einzigen Kaufgeschäft keine (auch keine bedingte) Absicht zur Weiterveräußerung der Wohnungen bestanden hatte, hat der BFH gewerblichen Grundstückshandel verneint, weil die Grenze privater Vermögensverwaltung nicht überschritten war³².

Bei einem einzigen Verkaufsgeschäft von Wohnobjekten oder sonstigen bebauten oder unbebauten Grundstücken hat die Rechtsprechung des BFH die Nachhaltigkeit nur anerkannt, wenn sich aus anderen objektiven Umständen ergab, daß noch andere derartige Grundstücksgeschäfte geplant waren³³. Gibt es bei einem einzigen Veräußerungsgeschäft keine objektiven Umstände, die auf eine Wiederholungsabsicht schlie-

28 BFH v. 20. 8. 1986, BFH/NV 1987 S. 646; v. 19. 11. 1990, BFH/NV 1991 S. 321.

29 DSr 1992 S. 105.

30 Hinweis auf: BFH v. 9. 12. 1986, BStBl 1988 II S. 244; v. 23. 10. 1987, BStBl 1988 II S. 293.

31 Hinweis auf: BFH v. 6. 4. 1990, BStBl 1990 II S. 1057.

32 Hinweis auf: BFH v. 28. 4. 1988, BFH/NV 1989 S. 101; v. 28. 4. 1988, BFH/NV 1989 S. 102.

33 Hinweis auf: BFH v. 8. 7. 1982, BStBl 1982 II S. 700.

Ben lassen, reicht eine wiederholte Tätigkeit auf der Beschaffungsseite nach der Rechtsprechung des BFH nicht aus, um das den Begriff des Gewerbebetriebs kennzeichnende Merkmal der Nachhaltigkeit zu begründen³⁴.

Die Tätigkeit des Klägers im Streitfall ist folglich nach der Rechtsprechung des BFH nur dann als nachhaltig zu beurteilen, wenn er in zeitlichem Zusammenhang mit den hier streitigen Grundstücksgeschäften erneut Grundstücke, Häuser oder Wohnungen erworben und veräußert hat oder wenn objektive Umstände bei dem bereits bekannten Veräußerungsgeschäft auf eine Wiederholungsabsicht schließen lassen. Hierzu fehlen Feststellungen des Finanzgerichts“.

Mit anderen Worten: Wer seinen gesamten Grundbesitz an **einen einzigen Erwerber** verkauft, handelt nicht nachhaltig, sofern es keine Anzeichen dafür gibt, daß er erneut Grundstücke an- und in engem zeitlichen Zusammenhang weiterverkaufen wird. Der Ankauf neuer Objekte ist nicht ausgeschlossen, sofern glaubhaft gemacht werden kann, daß diese nicht zur Weiterveräußerung bestimmt sind. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt von einer Einstellung der grundstücksverwaltenden Tätigkeit durch Verkauf aller Objekte an einen oder mehrere Erwerber, bei dem die Wiederholungsabsicht und damit die Nachhaltigkeit naturgemäß fehlt.

Anders ist die Rechtslage, wenn sich der Verkäufer das Alleinvertriebsrecht für die verkauften Wohnungen vorbehält. In diesem Fall ist auch der Gesamtverkauf an nur einen Erwerber als gewerblich einzustufen³⁵.

Voraussetzung für das Fehlen der Wiederholungsabsicht ist außerdem, daß die Objekte vor dem Gesamtverkauf nicht zum Einzelverkauf angeboten wurden. Der Veräußerer muß also von Anfang an die Absicht gehabt haben, nur an einen Erwerber verkaufen zu wollen.

3.2 Verkauf an mehrere Erwerber

Durch Urteil vom 10. 10. 1991 hat der XI. Senat des Bundesfinanzhofes³⁶ entschieden, daß beim gleichzeitigen Verkauf mehrerer Objekte an verschiedene Erwerber die Nachhaltigkeit stets gegeben ist:

„Der Verkauf mehrerer Eigentumswohnungen eines Mehrfamilienhauses zum gleichen Zeitpunkt bedeutet im Rahmen der sog. Objektgrenze die Veräußerung mehrerer Objekte.

34 Hinweis auf: BFH/NV 1987 S. 92.

35 BFH v. 15. 7. 1986, BFH/NV 1987 S. 92 (94).

36 BFH v. 10. 10. 1991, BFH/NV 1992 S. 238.

Bei einem einmaligen Entschluß, dessen Umsetzung mehrere Veräußerungshandlungen erfordert, ist wegen der notwendigen Wiederholung des Veräußerungsgeschäfts von einer Nachhaltigkeit der Betätigung auszugehen“.

Damit wurde die gegenteilige Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf³⁷ aufgehoben. Der BFH folgt also nicht der auch im Schrifttum³⁸ vertretenen Ansicht, wonach es für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nicht auf die Zahl der veräußerten grundbuchmäßigen Einheiten, sondern auf die Intensität des geschäftlichen Handelns in Gestalt der Zahl der Veräußerungsentschlüsse ankommt.

3.3 Verkauf an die eigene Gesellschaft

- 17 Wer einen Teil seines Grundbesitzes während der kritischen Fünfjahresfrist nach Aufteilung in Eigentumswohnungen bzw. Grundstücksparzellen an eine Vielzahl von Erwerbern veräußern möchte, wird zwangsläufig als gewerblicher Grundstückshändler qualifiziert. Um dies zu vermeiden, bietet sich der Verkauf des Grundbesitzes an einen einzelnen Erwerber in Gestalt einer Personen- oder Kapitalgesellschaft an, wobei die erste Möglichkeit aus grunderwerbsteuerlichen Gründen vorzuziehen ist. Um einen derartigen Fall handelte es sich im Urteil vom 12. 7. 1991³⁹. Der BFH äußerte die Ansicht, daß eine solche Gestaltung unter Umständen als mißbräuchlich angesehen werden könne:

„Falls die nachzuholenden Feststellungen des FG zur Verneinung der Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Kl. oder der Teilnahme des Kl. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr führen, ist außerdem zu prüfen, ob in der Einschaltung der A-KG ein Scheingeschäft i. S. d. § 41 AO 1977 oder ein Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten liegt (§ 42 AO 1977). Beim Verkauf von bebauten oder unbebauten Grundstücken wird man in der Regel annehmen können, daß der Verkäufer einen möglichst günstigen Preis erzielen will. Diesem erstrebten Ziel dürfte es meist unangemessen sein, wenn unzusammenhängende Grundstücke nur insgesamt in einem Rechtsgeschäft oder an einen einzigen bestimmten Käufer veräußert werden sollen. Bei einer solchen Gestaltung liegt es daher nahe, daß dies ausschließlich geschieht, um die Besteuerung als gewerblichen Grundstückshandel zu vermeiden. Im Streitfall liegt das Fehlen sonstiger wirtschaftlicher oder anderer

37 Urteil v. 13. 3. 1990, EFG 1990, 467 nrkr.

38 Vgl. Paus, Inf. 1991 S. 196 (197).

39 DStR 1992 S. 105.

nichtsteuerlicher Gründe um so näher, als die Käuferin unstreitig ausschließlich aus Personen gebildet worden ist, die dem Kl. nahestehen“.

Offenbar hält der BFH die Mißbrauchsproblematik nur im Falle des Verkaufs „un“zusammenhängender Grundstücke für möglich. Zusammenhängende Grundstücke (Aufteilungsobjekte) können also an die eigene Personen- oder Kapitalgesellschaft verkauft werden.

M. E. ist die Einschaltung der eigenen GmbH oder GmbH & Co. KG als Zwischenhändler schon aus Haftungsgründen gerechtfertigt und daher generell kein Gestaltungsmißbrauch oder Scheingeschäft⁴⁰. Durch den Verkauf des Grundbesitzes an eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG wird außerdem dasselbe Ergebnis erreicht, wie durch eine Einlage zum (höheren) Teilwert, die allerdings erst nach Ablauf der Dreijahresfrist (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG) zulässig ist. In der Übertragung von Grundstücken auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft ist daher kein ungewöhnlicher Weg zur Erlangung unangemessener Steuervorteile zu sehen. Vielmehr wird das Bemühen des Steuerpflichtigen deutlich, seine private Vermögenssphäre von der gewerblichen Sphäre zu trennen. Durch die Übertragung der Grundstücke in ein Betriebsvermögen hat der Steuerpflichtige die Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstücks-handels nicht umgangen, sondern erstmals begründet.

4. Widerlegung der Veräußerungsabsicht

Die aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der potentiell schädlichen Maßnahme (Anschaffung, Errichtung, Modernisierung, Erschließung) und dem Verkauf abgeleitete Vermutung für das Vorliegen der Veräußerungsabsicht ist widerlegbar (BMF Tz. 19). Die bloße Behauptung des Steuerpflichtigen, er habe keine Veräußerungsabsicht gehabt, reicht allerdings hierzu in keinem Fall aus. Vielmehr werden „eindeutig gegenteilige Anhaltspunkte“ verlangt. Welche dies sein können, ist ungeklärt.

4.1 Finanzierungsprobleme

Der Steuerpflichtige kann sich nicht darauf berufen, die Verkaufsabsicht sei erst später wegen Finanzierungsschwierigkeiten und zu hoher finanzieller Belastungen gefaßt worden (BMF Tz. 19)⁴¹. Da hohe fi-

18

⁴⁰ Gl.A. *Biergans*, E., StBp S. 193 (197); *Obermeier*, Urteilsanmerkung, KFR F. 3 § 15 EStG 5/92.

nanzielle Belastungen typisch für Immobilieninvestitionen sind, können allein aus der Finanzierung resultierende Schwierigkeiten nicht als „eindeutig gegenteiliger Anhaltspunkt“ gewertet werden. Das wird auch für den Fall gelten, daß nach Ablauf der Zinsbindung ein höherer Zinssatz bezahlt werden muß und man insoweit von „unerwarteten“ Finanzierungsschwierigkeiten sprechen könnte, weil mit einer solchen Entwicklung immer gerechnet werden muß. Daraus darf m. E. allerdings nicht geschlossen werden, daß Finanzierungsprobleme generell nicht zur Widerlegung der Veräußerungsvermutung geeignet sind. Anders ist die Situation beispielsweise dann, wenn es aus besonderen Gründen zu einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen kommt, z. B. durch Krankheit, Arbeitslosigkeit oder Gewinnrückgang.

Beispiel:

- (1) Ein erfolgreicher Künstler legt sein Einkommen in Immobilien an. Durch eine schwere Krankheit wird er arbeitslos. Da die Immobilien kaum Überschüsse abwerfen und Reparaturen anstehen, sieht er sich zum Verkauf gezwungen, um von dem Erlös seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Da er die Hoffnung hat, wieder gesund zu werden, erfolgt der Verkauf nicht auf einen Schlag, sondern nach und nach über mehrere Jahre. Die Drei-Objekt-Grenze ist überschritten.
- (2) Ein Zahnarzt kauft sich eine Reihe von Eigentumswohnungen zu marktgerechten Preisen, um Steuern zu sparen und Vermögen zu bilden. Die Einnahmen aus seiner Praxis sind rückläufig, da sich ein Kollege in der Nähe niedergelassen hat und ein neues Kostendämpfungsgesetz wirksam geworden ist. Um die finanziellen Belastungen zu reduzieren, verkauft er vier seiner Eigentumswohnungen. Den Verkaufserlös verwendet er zum Abbau von Schulden.

In diesen Fällen kann die Veräußerungsvermutung als widerlegt angesehen werden.

4.2 Selbstgenutzte Wohnungen

- 19 Bei Objekten, die auf Dauer zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, widerlegt der Umstand der Selbstnutzung die Vermutung der Veräußerungsabsicht. Allerdings können auch selbstgenutzte Immobilien zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers gehören bzw. die Annahme eines gewerblichen Grundstückshan-

41 BFH v. 6. 4. 1990, BStBl 1990 II S. 1057.

dels rechtfertigen⁴². Das ist insofern bemerkenswert, als selbstgenutzte Immobilien grundsätzlich notwendiges Privatvermögen darstellen. Für (fingierte) Grundstückshändler gilt also offenbar eine Ausnahme, und zwar insbesondere dann, wenn die private Nutzung nur von kurzer Dauer war und keine besonderen Gründe für den Wohnungswechsel vorlagen.

Liegen dagegen besondere Gründe vor, die den Steuerpflichtigen bereits kurze Zeit nach der Anschaffung oder Herstellung zum Verkauf der Wohnung veranlaßt haben, ist der Verkauf nicht auf die Drei-Objekt-Grenze anzurechnen. Als anzuerkennende Gründe nennt der BFH: Umzug in eine näher am Arbeitsplatz gelegene Wohnung, größerer Platzbedarf durch Familienzuwachs, Trennung der Eheleute. Die Anforderungen erscheinen sehr hoch. Der Wunsch, in ein (noch) schöneres Haus oder eine bessere Wohngegend zu ziehen, müßte ebenfalls genügen, sofern die Verbesserung nachvollziehbar ist.

4.3 Mangelnde Vermietbarkeit

Bei vermieteten Objekten kann die Veräußerungsabsicht durch den Umstand mangelnder Vermietbarkeit oder die Nichtdurchsetzbarkeit von Mieterhöhungen widerlegt werden. Dies hat der BFH entschieden. Der Umstand, daß die beiden Urteile im BMF-Schreiben nicht erwähnt werden, könnte jedoch darauf schließen lassen, daß die Finanzverwaltung diese Argumente nicht als ausreichend ansieht. Im Urteil vom 28. 9. 1987⁴³ errichtete ein Steuerpflichtiger ein Mietwohngebäude mit acht Wohneinheiten und einem Laden auf einem Grundstück, das ihm schon seit langem gehörte. Mit den Mietern wurden Verträge über fünf bzw. zehn Jahre abgeschlossen. Trotzdem kam es nach drei Jahren zu Leerständen. Der Versuch, die Einhaltung der Mietverträge mit anwaltlicher Unterstützung zu erreichen, schlug fehl. Daraufhin teilte der Steuerpflichtige das Grundstück auf und veräußerte noch im selben Jahr vier und in den folgenden Jahren weitere drei Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber. Der BFH verneinte das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Gegen eine von Anfang an gegebene Veräußerungsabsicht spreche der Umstand, daß die Wohnungen langfristig vermietet wurden. Dadurch werden Verkäufe erschwert, es sei denn, es handelt sich um für den Eigentümer besonders vorteilhafte Verträge.

42 BFH v. 23. 1. 1991, BStBl 1991 II S. 519; v. 28. 11. 1991, BFH/NV 1992 S. 310.

43 BStBl 1988 II S. 65.

Ähnlich gelagert war der Sachverhalt im Urteil IV R 102/86 vom 28. 4. 1988⁴⁴. Drei Jahre nach der Anschaffung wurde ein älteres Mehrfamilienhaus in sieben Eigentumswohnungen aufgeteilt, von denen anschließend fünf weiterveräußert wurden. Der BFH verneinte das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Denn die Aufteilung und Veräußerung des Altbaus erfolgte nur deshalb, weil sich die erwarteten Mieterhöhungen nicht durchsetzen ließen. Die Veräußerung diente daher lediglich der Korrektur einer Fehlmaßnahme.

4.4 Verkauf unentgeltlich erworbener Objekte

- 21 Unentgeltlich durch Schenkung oder Erbfolge erworbene Objekte sind „grundsätzlich“ nicht mitzurechnen, wenn die Besitzzeit unter Einbeziehung des Rechtsvorgängers mindestens zehn Jahre beträgt (BMF Tz. 2). Insoweit erweist sich die Einbeziehung der Verhältnisse des Rechtsvorgängers als für den Steuerpflichtigen vorteilhaft. Nachteile hat die Zusammenrechnung aber dann, wenn der Rechtsnachfolger die unentgeltlich erworbenen Grundstücke in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer potentiell schädlichen Maßnahme des Rechtsvorgängers verkauft, also im Regelfall innerhalb von fünf Jahren. Bei Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze soll beim Rechtsnachfolger ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen können.

Beispiel:

Der Vater kauft 1989 vier Eigentumswohnungen in der Absicht, sie nach Ablauf der Spekulationsfrist zu verkaufen. Er verwirklicht diesen Plan aber nicht, sondern schenkt die Wohnungen 1992 seinem Sohn. Dieser hat 1990 zwei Eigentumswohnungen nach weniger als fünf Jahren Besitzzeit verkauft. Da ihm drei der geschenkten Wohnungen nicht gefallen, verkauft er sie 1993 weiter. Somit hat der Sohn fünf Objekte innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren verkauft.

M. E. liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor, weil hinsichtlich unentgeltlich erworbener Objekte generell keine Vermutung für eine Veräußerungsabsicht des Erwerbers besteht. Die (möglicherweise) vorhandenen Veräußerungsmotive des Rechtsvorgängers können dem Rechtsnachfolger nicht zugerechnet werden⁴⁵. Sollte die Veräußerungsabsicht tatsächlich bestanden haben, ist sie im Zeitpunkt der Schenkung offensichtlich nicht mehr vorhanden. Dagegen besteht im Erbfall die Möglichkeit, daß der Erbe die Veräußerungsabsicht des

44 BFH/NV 1989 S. 101.

45 Gl.A Biergans, StBp 1991 S. 193 (195).

Erblässers verwirklicht, indem er sich an entsprechende testamentarische Auflagen hält. Dennoch führt dies m.E. nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, jedenfalls nicht beim Rechtsnachfolger⁴⁶.

4.5 Spekulationsobjekte, Ferienhäuser, Bauernhöfe, Auslandsimmobilien

Nach — soweit ersichtlich — einhelliger Meinung im Schrifttum⁴⁷ sind Immobilien, die innerhalb der Spekulationsfrist verkauft werden, bei der Drei-Objekt-Grenze mitzuzählen. Der Umstand, daß die *Spekulationsgewinne* bereits versteuert wurden, hindert nicht die nachträgliche Einbeziehung in einen gewerblichen Grundstückshandel. Denn § 23 EStG ist nur subsidiär anzuwenden. Eine Doppelerfassung der Gewinne wird durch § 174 AO verhindert.

22

Die Grundsätze für die Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel sind auch auf Veräußerungsvorgänge im Rahmen *land- und forstwirtschaftlicher Betriebe* anzuwenden (BMF Tz. 6)⁴⁸. Sofern die erforderliche Anzahl von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken oder Betrieben innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhanges nach einer schädlichen Maßnahme (Kauf, Herstellung, Aufteilung und grundlegende Modernisierung, Erschließung und Parzellierung) verkauft werden, sind die Veräußerungsgewinne nicht mehr im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Die Umqualifizierung hat insbesondere die Gewerbesteuerpflicht zur Folge. Bei einem Einzelunternehmer gelten die Grundstücke im Zeitpunkt der Betriebseröffnung als entnommen und in einen Gewerbebetrieb überführt. Um den bei der Veräußerung entstehenden, der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinn möglichst gering zu halten, empfiehlt es sich, nicht von der Möglichkeit der Buchwertfortführung Gebrauch zu machen, sondern die stillen Reserven anlässlich der Entnahme zu versteuern. Erfolgt der Grundstückshandel im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft, kommt es nicht zur Abspaltung eines selbständigen gewerblichen Unternehmens, sondern nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur

⁴⁶ A.A. *Biergans*, StBp 1991 S. 193 (195).

⁴⁷ Vgl. *Biergans*, StBp 1991 S. 193 (197).

⁴⁸ Hinweis auf: BFH v. 28. 6. 1984, BStBl 1984 II S. 798.

Umqualifizierung sämtlicher Einkünfte, also auch derjenigen aus Land- und Forstwirtschaft (sog. Infektionstheorie).

Ungeklärt ist, ob Verkäufe von Immobilien mitzuzählen sind, die als *Liebhabeobjekte* qualifiziert wurden, weil ein Totalüberschuß im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht erzieltbar erschien. M. E. kann dies nicht von vornherein ausgeschlossen werden. Ordnet man die Objekte nämlich dem gewerblichen Grundstückshandel zu, ist die Frage der Liebhaberei wegen der Nichtberücksichtigung von planmäßigen Abschreibungen einerseits und der Einbeziehung der Veräußerungserlöse andererseits völlig anders zu beurteilen, als wenn man sich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bewegt. Nur wenn ein Objekt unter Berücksichtigung aller laufenden Kosten und Wertsteigerungen eindeutig als Liebhabereiobjekt zu qualifizieren ist, wird man die Veräußerungsabsicht nicht unterstellen dürfen.

Ungeklärt ist auch, ob Verkäufe von *Auslandsimmobilien* zu einem Objektverbrauch im Inland führen können. Die Frage wird insbesondere in den Fällen aufgeworfen, in denen die Veräußerungsgewinne aufgrund eines DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt sind. Dabei wird allerdings m. E. übersehen, daß die Nichteinbeziehung der Auslandsimmobilien nicht mit der Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne begründet werden kann. Zum einen kommt es auf die Steuerpflicht nicht an, wenn es um die Frage geht, ob sich jemand als gewerblicher Grundstückshändler betätigt. Zum anderen gibt es wegen des Progressionsvorbehaltes überhaupt keine völlige Freistellung von der deutschen Besteuerung. Die Finanzverwaltung^{48a} zählt daher Auslandsverkäufe mit.

4.6 Ehescheidung, Erbauseinandersetzung, Realteilung

- 23 Die Auflösung einer Grundstücksgesellschaft oder -gemeinschaft ist m.E. nicht als auf die Drei-Objekt-Grenze anzurechnender Verkauf zu werten (vgl. Rdnr. 11), obwohl nach einkommensteuerlichen Grundsätzen von einem entgeltlichen Erwerb auszugehen ist. Eine andere Frage ist es, ob die Auseinandersetzung als für den Beginn der (zweiten) Fünfjahresfrist maßgebender Anschaffungszeitpunkt zu betrachten ist. Der I. Senat des BFH⁴⁹ hat dies für einen Scheidungsfall

48a Fin Min Sachsen v. 2. 6. 1992, NWB/E 28/1992 F. 1 S. 214.

49 BFH v. 10. 8. 1983, BStBl 1984 II S. 137.

in einer älteren Entscheidung im Ergebnis verneint, während der III. Senat des BFH⁵⁰ offengelassen hat, ob er sich dieser Auffassung anschließen könnte. M. E. rechtfertigen es diese Sachverhalte nicht, von der (bedingten) Veräußerungsvermutung auszugehen. Ein Erwerb liegt daher nicht vor.

4.7 Verfahrensrechtlicher Hinweis

Das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Veräußerungsabsicht ist eine Tatsache, die vom Finanzgericht festgestellt wird und an die der Bundesfinanzhof gebunden ist, wenn hiergegen im Revisionsverfahren keine Einwendungen erhoben werden. Entscheidet das Finanzgericht beispielsweise, der Steuerpflichtige habe das erworbene Anwesen ursprünglich als Mietshaus behalten wollen, wird damit das Fehlen der Veräußerungsabsicht festgestellt. Bleibt diese Feststellung im Revisionsverfahren unwidersprochen, kann das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nicht mehr mit dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung begründet werden⁵¹.

23a

5. Modernisierte Aufteilungsobjekte

Die Modernisierung eines Objektes stellt eine potentiell schädliche Maßnahme dar, wenn sie „erheblich“ ist und im Zusammenhang mit einer Aufteilung in Eigentumswohnungen steht (BMF Tz. 23). Die Gewinne aus dem Verkauf von mehr als drei Wohnungen sind demnach steuerpflichtig, wenn der Verkauf innerhalb von fünf Jahren nach dem Ende der Modernisierungsarbeiten (vgl. Rdnr. 10) erfolgt, auch wenn das Grundstück schon seit Jahrzehnten im Besitz des Verkäufers war.

24

Einen erheblichen Umfang hat die Modernisierungsmaßnahme dann, wenn sie zu einem Verkehrsgut anderer Marktgängigkeit führt, was bei sog. Luxusmodernisierungen der Fall ist⁵². Unschädlich sind dagegen Maßnahmen, die ein heruntergekommenes Objekt lediglich in einen zum vertragsmäßigen Gebrauch geeigneten Zustand versetzen (Mängelbeseitigung).

An Aufteilungsobjekten sind bereits Schönheitsreparaturen problematisch. Diese können zu den unschädlichen Maßnahmen der Män-

50 BFH v. 6. 4. 1990 BStBl 1990 II S. 1057 (1058).

51 BFH v. 28. 4. 1988 IV R 131/86, BFH/NV 1989 S. 102.

52 BFH v. 10. 8. 1983, BStBl 1984 II S. 137; v. 28. 9. 1987, BStBl 1988 II S. 65.

gelbeseitigung gehören (BMF Tz. 22). Es kann sich aber auch um schädliche Maßnahmen handeln. Denn die Frage der Unschädlichkeit von Schönheitsreparaturen ist unter Berücksichtigung des „bei Mietwohnungen Ortsüblichen“ zu beurteilen, was ein sehr unscharfer Maßstab ist und daher die Gefahr von Finanzstreitigkeiten in sich birgt⁵³.

Zweifelhaft ist bei aufgeteilten und grundlegend modernisierten Objekten auch die Berechnung der (zweiten) Fünfjahresfrist, also des Zeitraums zwischen der potentiell schädlichen Handlung und dem Verkauf. Nach Meinung der Finanzverwaltung ist auf das Ende der Modernisierungsarbeiten abzustellen. Das ergibt sich aus dem Verweis von Textziffer 23 auf Textziffer 18, welche den Beginn der (zweiten) Fünfjahresfrist bei selbst hergestellten Objekten auf den Zeitpunkt der Fertigstellung festlegt. Dagegen kommt es für den Zeitpunkt, ab dem ein Modernisierungsobjekt dem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen ist, nicht auf den Abschluß der Renovierung, sondern auf deren Beginn an (BMF Tz. 27). Dies erscheint inkonsequent. Für den Steuerpflichtigen ist das Abstellen auf den Fertigstellungszeitpunkt nachteilig, da es eine Verlängerung der (zweiten) Fünfjahresfrist bedeutet.

6. Sonderregelungen für Branchenkundige

- 25 Die Zehnjahresfrist als Merkmal der privaten Vermögensverwaltung gilt grundsätzlich auch für Personen, die einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten (BMF Tz. 8). Denn **auch Grundstückshändler** haben eine private Vermögenssphäre. Allerdings unterstellt die Finanzverwaltung in diesen Fällen, daß „im Zweifel“ alle Grundstücke zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehören (BMF Tz. 28). Das bedeutet für die Praxis, daß erhöhte Anforderungen an die Abgrenzung von Betriebs- und Privatsphäre gestellt werden. Man könnte das Finanzamt möglichst unmittelbar nach der Anschaffung informieren, ob das erworbene Objekt der Betriebs- oder der Privatsphäre zuzurechnen ist.

Besser erscheint es dagegen, wenn die gewerblichen Objekte von Anfang an in einer GmbH & Co. KG gehalten werden. Dadurch ist die Zugehörigkeit zur Betriebssphäre eindeutig. Nur bei Privatobjekten ist dann noch eine Mitteilung an das Finanzamt vorzunehmen. Ohne derartige Abgrenzungsmaßnahmen scheidet nur die (langfristig)

⁵³ Vgl. BFH v. 10. 8. 1983, BSIBl 1984 II S. 137.

selbstgenutzte Wohnung aus dem Betriebsvermögen des Grundstückshändlers aus⁵⁴.

Für der Immobilienbranche nahestehende Personen (Architekten, Bauunternehmer, Bauträger, Immobilienmakler) ohne Grundstückshandelsunternehmen können auch Verkäufe, bei denen der zweite Fünfjahreszeitraum überschritten ist, mitgezählt werden. Allerdings müssen *weitere Umstände* hinzutreten, die den Schluß rechtfertigen, daß im Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerbs oder der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorgelegen hat. Solche weiteren Umstände liegen beispielsweise vor, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Errichtung eines Gebäudes weniger als vier, danach aber in relativ kurzer Zeit planmäßig weitere Objekte veräußert werden⁵⁵.

7. Abschirmwirkung der GmbH & Co. KG

Veräußerungen durch vermögensverwaltende Personengesellschaften sind auf die Drei-Objekt-Grenze der Gesellschafter anzurechnen. Das gilt auch für Veräußerungen von gewerblichen Personengesellschaften, sofern es sich um Grundstückshandelsgesellschaften im Sinne der Tz. 12 des BMF-Schreibens handelt. Dagegen sind Grundstücksverkäufe durch „normale“, originär gewerblich tätige Personengesellschaften nicht mitzuzählen. Fraglich ist, ob auch Verkäufe einer Grundstückshandels-GmbH & Co. KG zum Objektverbrauch führen. Gegen die Schädlichkeit der Veräußerung spricht, daß die Gewerblichkeit nicht erst aus der Zahl der Objektverkäufe resultiert, somit also keine Personengesellschaft im Sinne der Tz. 12 des BMF-Schreibens vorliegt. Vielmehr ergibt sich die Gewerblichkeit unabhängig von der Tätigkeit der Gesellschaft allein aus der Rechtsform. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft ist daher m. E. wie eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft nicht in den Anwendungsbereich der Tz. 8 einbezogen. Auch wenn die Gesellschaft Grundstückshandel betreibt, sind die Verkäufe der Gesellschaft nicht auf die Drei-Objekt-Grenze der Gesellschafter anzurechnen. 26

8. Objektverbrauch durch Anteilsverkauf

Die Anrechnung von Anteilsverkäufen auf die Drei-Objekt-Grenze des Gesellschafters, noch dazu in Höhe der Zahl der bei der Personen- 27

⁵⁴ Biergans, StBp 1991 S. 193 (196).

⁵⁵ BFH v. 5. 9. 1990, BStBl 1990 II S. 1060.

gesellschaft vorhandenen Objekte, stößt im Schrifttum⁵⁶ zu Recht auf Ablehnung. Sie widerspricht der Einheitstheorie, die ihren Niederschlag zuletzt in einer Entscheidung des X. Senats⁵⁷ zum Spekulationsgeschäft gefunden hat. Danach kann der Verkauf eines Anteils an einer Grundstücks-GbR innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung eines Grundstücks durch die GbR nicht mit dem Verkauf des Grundstücks gleichgesetzt werden. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung ist daher kein steuerbarer Spekulationsgewinn. Die Finanzverwaltung⁵⁸ wendet das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an.

9. Verkäufe durch Gesamthands- und Bruchteilsgemeinschaften

- 28 In der Frage der Anrechnung von Veräußerungen einer Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft auf die Drei-Objekt-Grenze des Gesellschafters bahnt sich möglicherweise ein Dissens zwischen dem VIII. und dem IV. Senat des BFH an⁵⁹. Der VIII. Senat⁶⁰ hatte in einem Verfahren, in dem es eigentlich nur um den Gewinnfeststellungsbescheid für eine Personengesellschaft ging, also um die Frage, ob die Gesellschaft gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat, ohne Grund mitentschieden, daß Verkäufe der Gesellschaft beim Gesellschafter mitzurechnen seien. Im Urteil vom 25. 4. 1991⁶¹ legte der IV. Senat dann — ebenfalls außerhalb der das betreffende Urteil tragenden Gründe — dar, was „gegen diese Betrachtungsweise“ eingewandt „werden könnte“. Schmidt vermag den Sinn dieser richterlichen Präsentation von Argumenten gegen die Rechtsprechung des VIII. Senats nur darin zu finden, daß der IV. Senat ankündigen will, daß er sich im Ernstfall dem VIII. Senat in diesem Punkt nicht anschließen werde, und zwar — bemerkenswerterweise — weder für die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Gesamthand) noch für die Beteiligung an Bruchteilsgemeinschaften (Miteigentum).

10. Erschließung unbebauter Grundstücke

- 28a Die Baureifmachung unbebauter Grundstücke ist eine potentiell schädliche Maßnahme. Sie umfaßt die Aufstellung oder Änderung

56 Vgl. Hörmann, N., BB 1992 S. 191; Benz, DB 1992 S. 654.

57 BFH v. 4. 10. 1990, BStBl 1992 II S. 211.

58 BMF-Schr. v. 27. 2. 1992, DB 1992 S. 760.

59 Vgl. Schmidt, L., Urteilsanmerkung, DStR 1991 S. 1452.

60 BFH v. 20. 11. 1990, BStBl 1991 S. 345.

61 DStR 1991 S. 1451.

eines Bebauungsplanes, die Anpassung der Grundstücksgrenzen an den Bebauungsplan, die Errichtung von Verkehrswegen und den Anschluß an das Versorgungsnetz. Beteiligt sich der Grundstückseigentümer an der Baureifmachung, indem er die entsprechenden Anträge stellt oder durch Beauftragte stellen läßt, soll hierin der Beginn der gewerblichen Tätigkeit liegen können.

Die Finanzverwaltung hat sich — anders als in den übrigen Fällen — nicht auf den engen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Beginn der Baureifmachung und dem Verkauf als Voraussetzung für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels festgelegt. Nach Tz. 5 sind alle Aktivitäten des Veräußerers bei der Baureifmachung einzeln zu untersuchen und im Zusammenhang zu würdigen. Damit ist also nicht klar, ob eine private Vermögensverwaltung vorliegt, wenn der Zeitraum zwischen dem Beginn der Baureifmachung und dem Verkauf der Bauparzellen mehr als fünf Jahre beträgt. Auch die Anwendbarkeit der Zehnjahresfrist (Tz. 2) wird nicht ausdrücklich bestätigt. Selbst wenn sich die Baureifmachung über mehr als zehn Jahre hinziehen sollte, kann nicht ausgeschlossen werden, daß die Finanzverwaltung aufgrund einer zusammenfassenden Würdigung einen gewerblichen Grundstückshandel annimmt.

Die Finanzverwaltung stützt ihre zurückhaltende Auffassung auf ein über zwanzig Jahre altes Urteil des BFH^{61a}. M. E. ist kein Grund ersichtlich, weshalb die von der neueren Rechtsprechung entwickelten Fünf- und Zehnjahresfristen nicht auch auf den Fall der Baureifmachung unbebauter Grundstücke anwendbar sein sollten. Dauert die Baureifmachung mehr als fünf Jahre, ist dies ein Indiz dafür, daß sich der Grundstückseigentümer nicht wie ein gewerblicher Baulandaufschließungsunternehmer verhält.

IV. Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstückshandels

1. Rechtsfolgen bei Beginn der gewerblichen Tätigkeit

1.1 Zeitpunkt der Betriebseröffnung

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, ist zunächst der Zeitpunkt der Betriebseröffnung zu ermitteln. Die Gewerblichkeit beginnt nicht erst mit den Veräußerungsaktivitäten, sondern schon mit der er-

29

61a BFH v. 29. 8. 1973, BStBl 1974 II S. 6.

sten schädlichen Maßnahme (Anschaffung, Herstellung, Modernisierung, Baureifmachung).

Beispiel:

Am 31. 12. 1992 werden drei Objekte verkauft, die 1989 erworben worden waren. Der (erste) Fünfjahreszeitraum beginnt folglich am 1. 1. 1988. Am 2. 1. 1988 wurde ein Grundstück verkauft, das am 3. 1. 1983 — also noch in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf (zweiter Fünfjahreszeitraum) — angeschafft worden war. Der gewerbliche Grundstückshandel wurde am 3. 1. 1983 eröffnet und durch den Verkauf der letzten Objekte in 1992 beendet. Die Gewerblichkeit erstreckt sich damit über einen Zeitraum von fast zehn Jahren.

Nach allgemeinen Grundsätzen beginnt die gewerbliche Tätigkeit einkommensteuerlich bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen. Abweichend hiervon will die Finanzverwaltung (Tz. 27) bei neu errichteten Gebäuden auf den Fertigstellungszeitpunkt abstellen. Dagegen hat das FG Saarland^{61b} entschieden, daß es auf den Beginn der Herstellung ankommt. Diese Entscheidung ist umso bemerkenswerter, als sie zur Gewerbesteuer ergangen ist. Bekanntlich führen bloße Vorbereitungshandlungen noch nicht zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht, weshalb der gewerbesteuerliche Betriebsbeginn später liegen kann als der einkommensteuerrechtliche. Die Errichtung eines Gebäudes geht jedoch über eine bloße Vorbereitungshandlung hinaus. Bei Produktionsbetrieben beginnt die Gewerbesteuerpflicht daher mit der Aufnahme der Produktion.

Für jedes nach der Betriebseröffnung erworbene Grundstück stellt sich die Frage, ob es zum Betriebs- oder Privatvermögen gehört. Denn auch Grundstückshändler haben eine private Vermögenssphäre. Wird ein Gebäude mit mehreren Wohn- oder Geschäftseinheiten erworben, gilt die widerlegbare Vermutung, daß das ganze Gebäude zum Betriebsvermögen gehört⁶². Erstreckt sich die Veräußerungsabsicht von vornherein nur auf einen Teil des Gebäudes, muß dies durch konkrete Tatsachen nachgewiesen werden⁶³. Hinzu kommt, daß die Finanzverwaltung bei Grundstückshändlern unterstellt, daß „im Zweifel“ alle Grundstücke zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehören (BMF Tz. 28). Das bedeutet für die Praxis, daß erhöhte Anforderungen an die Abgrenzung von Betriebs- und

61b FG Saarland v. 28. 2. 1992, EFG 1992 S. 407 (rkr.).

62 BFH v. 16. 1. 1969, BStBl 1969 II S. 375.

63 BFH v. 28. 1. 1988, BFH/NV 1989 S. 580 (582).

Privatsphäre gestellt werden (vgl. dazu Rdnr. 25). Werden diese Anforderungen nicht erfüllt, stellen wohl auch Grundstücke, die länger als zehn Jahre gehalten wurden und damit eigentlich unter die Sonderregelung der Tz. 2 des BMF-Schreibens fallen könnten, Betriebsvermögen dar.

Grundstücke, die vor der Betriebseröffnung und mehr als fünf Jahre vor dem Beginn des ersten Fünfjahreszeitraumes vorhanden waren, sind von der Fiktion des § 344 Abs. 1 HGB nicht betroffen, d. h. sie bleiben (zunächst) Privatvermögen. Fraglich ist, inwieweit später vorgenommene schädliche Maßnahmen (Herstellung eines Gebäudes, Aufteilung und grundlegende Modernisierung, Erschließung und Parzellierung) mit anschließendem Verkauf zu einer Einlage in das Betriebsvermögen führen können. Kommt es zu einer Einlage, werden die Grundstücke mit der Fertigstellung des Gebäudes (BMF Tz. 27 Buchstabe a), dem Beginn der Modernisierung (BMF Tz. 27 Buchstabe c) bzw. dem Beginn der Erschließungsmaßnahmen dem Betriebsvermögen zugeführt.

Beispiel:

Am 2. 1. 1988 wurden vier Eigentumswohnungen erworben, von denen drei schon am 31. 12. 1988 wieder verkauft wurden. Am 31. 12. 1992 wird das vierte Objekt verkauft. Wegen des Verkaufes von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, der vom 2. 1. 1988 bis 31. 12. 1992 dauert.

Ein 1980 angeschafftes Zweifamilienhaus wurde zunächst nicht als Betriebsvermögen behandelt. Während des Bestehens des Grundstückshandels erfolgt jedoch die Aufteilung in zwei Eigentumswohnungen und die grundlegende Modernisierung (Fertigstellung 31. 12. 1990). Noch in engem zeitlichen Zusammenhang aber nach der Betriebsbeendigung werden die Eigentumswohnungen am 31. 12. 1994 verkauft.

Selbst unter Einbeziehung des vierten betrieblichen Verkaufes liegen nicht mehr als drei Verkäufe innerhalb von fünf Jahren vor. Es stellt sich die Frage, ob die Modernisierung dem Privat- oder dem Betriebsbereich zuzuordnen ist, mit der Folge, daß sich der Zeitpunkt der Betriebsbeendigung verzögert.

1.2 Aufstellung der Eröffnungsbilanz

- 30 Für den Zeitpunkt der Betriebseröffnung ist — unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode — eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter sind mit

dem Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Dies ist regelmäßig der Teilwert. Der Teilwert entspricht dem Verkehrswert im Einlagezeitpunkt. Dieser Verkehrswert ist der Einkaufspreis des Grundstückshändlers. Es ist nicht erforderlich, von diesem Wert einen Abschlag in Höhe der marktüblichen Gewinnspanne des Grundstückshändlers vorzunehmen⁶⁴.

Liegen die (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter dem Teilwert, sind diese als Einlagewert anzusetzen, sofern das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt wurde (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG).

Im Fall der Herstellung beginnt die Dreijahresfrist mit der Fertigstellung des Gebäudes. Somit gilt folgendes:

- (1) Beruht die Gewerblichkeit darauf, daß Grundstücke in engem zeitlichen Zusammenhang (nicht mehr als fünf Jahre) *erworben und veräußert* werden, beginnt die gewerbliche Tätigkeit mit dem Ankauf des ersten Objektes, nicht erst mit dem Beginn der Veräußerungsaktivitäten. Maßgebend ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Besitz, Nutzen, Lasten). Das Grundstück ist also mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Ein höherer Teilwert kommt als Einlagewert nicht in Betracht.
- (2) Bei der *Errichtung und Veräußerung* von Gebäuden innerhalb von 5 Jahren ist das Gebäude mit den Herstellungskosten anzusetzen, während für den Grund und Boden auch der Teilwert in Betracht kommt, sofern das Grundstück außerhalb der Dreijahresfrist erworben wurde.
- (3) Führen erst die in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung durchgeführten *Modernisierungsmaßnahmen* an Aufteilungsobjekten zur Annahme der Gewerblichkeit, kommt es auf den Beginn der Renovierungsarbeiten an. Das Gebäude ist mit dem Teilwert vor Renovierung in das Betriebsvermögen einzulegen. Wurde das Grundstück innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor der Einlage erworben, dürfen allerdings höchstens die fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden.
- (4) Führt die in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung vorgenommene *Erschließung unbebauter Grundstücke* zur Annahme der Gewerblichkeit, sind die Grundstücke mit dem Teilwert einzulegen, sofern die Dreijahresfrist abgelaufen ist. Der durch eine Parzellierung erzielbare Gewinn sollte also dadurch im privaten Bereich abgeschöpft werden, daß die Parzellierung vor der Erschließung durchgeführt und die Dreijahresfrist abgewartet wird.

64 BFH v. 10. 7. 1991 VIII R 126/86, BStBl 1991 II S. 840.

Die mit der Immobilie zusammenhängenden *Verbindlichkeiten* sind als Betriebsschulden in die Eröffnungsbilanz ebenfalls aufzunehmen. Die zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten aufgenommenen Hypotheken oder Grundschulden sind unabhängig von ihrer Laufzeit keine Dauerschulden im gewerbesteuerlichen Sinne⁶⁶. Denn es gilt der Grundsatz, daß Schulden, die zur Finanzierung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Umlaufvermögen — und hierum soll es sich bei den Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshändlers handeln — aufgenommen wurden, keine Dauerschulden sind, wenn sie spätestens aus dem Veräußerungserlös getilgt werden und sich Entstehung und Tilgung der Schuld nachweisen lassen⁶⁷. Letzteres ist beim Handel mit Massenartikeln regelmäßig nicht gewährleistet, weshalb hier meist Zeitmonent- oder Kontokorrentdauerschulden vorliegen. Beim Grundstückshändler lassen sich Entstehung und Tilgung der Schuld buchmäßig aber ohne Schwierigkeiten nachweisen.

1.3 Gewinnermittlungsmethode

Der gewerbliche Grundstückshändler kann seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermitteln, sofern er nicht nach §§ 140, 141 AO zur bilanziellen Gewinnermittlung verpflichtet ist. 31

Ist der Unternehmer ins Handelsregister eingetragen, gilt er als Vollkaufmann, auch wenn er die Voraussetzungen für eine Eintragung eigentlich nicht erfüllt (§ 5 HGB: Kaufmann kraft Eintragung). Die sich aus der Handelsregistereintragung ergebende handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht schlägt auf das Steuerrecht durch (§ 140 AO).

Ohne Eintragung ins Handelsregister besteht eine handelsrechtliche Bilanzierungspflicht nur für Vollkaufleute. Zu den Grundhandelsgewerben gehört zwar der Handel mit beweglichen Sachen, nicht aber der Grundstückshandel. Die Kaufmannseigenschaft nach § 1 HGB scheidet also aus. Damit bleibt nur die Kaufmannseigenschaft nach § 2 HGB (Sollkaufmann). Diese liegt vor, wenn das Unternehmen des Grundstückshändlers einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, mithin die Voraussetzungen für eine Ein-

66 BFH v. 18. 4. 1991 IV R 6/90, BStBl 1991 II S. 584; anders noch Niedersächsisches Finanzgericht v. 20. 4. 1988, EFG 1988 S. 578.

67 Abschn. 47 Abs. 7 Nr. 1 GewStR; vgl. Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 8 Nr. 1 GewStG Anm. 16, 79.

tragung ins Handelsregister vorliegen. Auf die tatsächliche Eintragung ins Handelsregister kommt es also nicht an⁶⁸. Der handelsrechtliche Begriff des eingerichteten Geschäftsbetriebes ist sehr unscharf. Bei einem fingierten Grundstückshändler, der nur wenige Grundstücke besitzt und weder eigene Geschäftsräume hat noch Personal beschäftigt, wird die Finanzverwaltung die Bilanzierungspflicht kaum mit Erfolg auf das Vorliegen der Sollkaufmannseigenschaft (§ 2 HGB) stützen können.

Damit kann sich ein Zwang zur bilanziellen Gewinnermittlung für fingierte gewerbliche Grundstückshändler regelmäßig nur aus den Größenmerkmalen des § 141 AO ergeben (Gewinn 36 000 DM, Umsatz 500 000 DM, Betriebsvermögen gemessen am Einheitswert 125 000 DM). Aufgrund der niedrigen Grundstückseinheitswerte und der meist hohen Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten wird der Einheitswert des Betriebsvermögens die Grenze von 125 000 DM regelmäßig nicht übersteigen. Solange das Grundstück nicht verkauft wird, werden auch Gewinn und Umsatz die Grenzwerte nicht übersteigen. Bei der Betriebseröffnung wird die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG daher regelmäßig zulässig sein⁶⁹.

Ein Übergang von der Einnahmen-Ausgabenrechnung zur bilanziellen Gewinnermittlung ist nur für den Fall erforderlich, daß eines der drei Größenmerkmale des § 141 AO überschritten wurde und das Finanzamt den Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht hingewiesen hat. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt dann zum Beginn des auf die Mitteilung des Finanzamts folgenden nächsten Kalenderjahres.

Auf freiwilliger Basis ist die bilanzielle Gewinnermittlung jederzeit möglich. Die Wahl dieser Gewinnermittlungsmethode ist erforderlich, wenn die Veranlagungen der Jahre, in denen die Grundstücke dem gewerblichen Grundstückshandel zugeführt wurden, bereits bestandskräftig sind. In diesem Fall würde die Anwendung der § 4 Abs. 3-Rechnung dazu führen, daß der volle Veräußerungserlös bzw. — beim Wechsel der Gewinnermittlungsart — die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. Einlagewerte nachzuversteuern sind, während der Betriebsausgabenabzug nachträglich nicht mehr geltend gemacht werden kann.

68 Vgl. *Biergans, E.*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl., München 1991 S. 158.

69 Gl.A. *Jehner, H.*, DStR 1991 S. 1408 (1411 f.).

2. Laufende Besteuerung

Von zentraler Bedeutung für die Gewinnermittlung ist die Frage, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes gehören. Finanzverwaltung (Tz. 6), Rechtsprechung⁷⁰ und Schrifttum⁷¹ unterstellen regelmäßig, daß die Grundstücke Umlaufvermögen sind. Trifft diese Auffassung zu, ergeben sich für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen:

- (1) Planmäßige Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens sind nicht zulässig. Nur Teilwertabschreibungen kommen in Betracht, sofern der Gewinn durch Bilanz ermittelt wird.
- (2) Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Umlaufvermögens können nicht nach § 6b EStG auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden.
- (3) Anlässlich einer Betriebsaufgabe unterliegen die stillen Reserven des Umlaufvermögens nicht der Tarifiermäßigung des § 34 EStG, sondern sind als laufender Gewinn der Einkommen- und Gewerbesteuer zu unterwerfen.
- (4) Wurden im Zusammenhang mit der Finanzierung der Immobilien steuerbegünstigte Kapitallebensversicherungen z. B. als Sicherheit bei einer Tilgungsaussetzung eingesetzt, gehen die Steuerprivilegien (Sonderausgabenabzug der Versicherungsbeiträge, Steuerfreiheit der Lebensversicherungszinsen) verloren (§ 10 Abs. 2 EStG StÄndG 1992). Für Finanzierungen, die schon vor dem 14. 2. 1992 bestanden, gilt eine Vertrauensschutzregelung.

Ein Vorteil der Zuordnung zum Umlaufvermögen besteht darin, daß die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Immobilie im Zeitpunkt des Erwerbs als Betriebsausgaben abgezogen werden können, sofern der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt wird, was bei fingierten Grundstückshändlern regelmäßig der Fall sein dürfte (vgl. Rdnr. 31). Durch die Verrechnung des sich ergebenden Verlustes mit anderen Einkünften können Steuerersparnisse eintreten, die allerdings nicht endgültig sind, sondern im Jahr der Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks, der Aufgabe, Veräußerung oder Umwandlung des Betriebes oder beim Übergang zur bilanziellen Gewinnermittlung rückgängig gemacht werden, so daß der Vorteil in einer Steuerstundung liegt, die zu Zins-

70 BFH v. 28. 1. 1988, BFH/NV 1989 S. 580 (584); Nieders. FG v. 20. 4. 1988, EFG 1988 S. 578.

71 Vgl. Ehlers, E.-A., Gewerblicher Grundstückshandel — Versuch einer Systematisierung unter Berücksichtigung der neuesten höchstrichterlichen Rechtsprechung — Teil II, DStR 1989 S. 729 (733).

vorteilen führt. Diese Zinsvorteile können durch Progressionsnachteile überkompensiert werden. Keine Progressionsnachteile ergeben sich für Personen, die schon ohne Berücksichtigung des nachzuversteuernden Betrages dem Spitzensteuersatz unterliegen.

3. Betriebseinstellung

- 33 Die Einstellung einer betrieblichen Tätigkeit kann sich als allmähliche Liquidation über einen längeren Zeitraum oder als steuerbegünstigte Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG darstellen, was eine zügige Abwicklung voraussetzt. Liegt eine (begünstigte) Betriebsaufgabe vor, unterliegt der Aufgabegewinn lediglich dem halben durchschnittlichen Steuersatz von maximal 26,5 % (§ 34 EStG). Gewerbesteuer fällt nicht an, und unter bestimmten Voraussetzungen kann der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG geltend gemacht werden. Diese Vergünstigungen sind nach ständiger Rechtsprechung auf die aus dem Verkauf des Umlaufvermögens resultierenden Veräußerungsgewinne aber nicht anwendbar. Insofern stellt der Erlaß in Textziffer 29 zutreffend fest: „Veräußerungsgewinne sind *regelmäßig* nicht begünstigte laufende Gewinne, auch wenn zugleich der Gewerbebetrieb aufgegeben wird.“

Wie das Wort „regelmäßig“ signalisiert, ist die Gewährung der Steuerbegünstigungen allerdings nicht immer ausgeschlossen. Im Urteil vom 28. 1. 1988⁷² hat der BFH — was der Erlaß verschweigt — die Tarifiermäßigung mit folgender Begründung gewährt:

„Nach der Rechtsprechung des BFH⁷³ können auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anlässlich einer Betriebsaufgabe mit der Folge in das Privatvermögen überführt werden, daß der so entstandene Gewinn zum Betriebsaufgabegewinn gehört, wenn es sich nur um einen „Restposten“ handelt. Dies muß erst recht gelten, wenn es sich, wie im Streitfall, um ein Wirtschaftsgut handelt, welches nicht nur durch Veräußerung verwertet, sondern auch durch auf Dauer angelegte Fruchtziehung genutzt werden kann. Richtig ist zwar, daß nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats⁷⁴ Gewinne aus der betriebsgewöhnlichen Abwicklung der laufenden Geschäfte nicht zum tarifbegünstigten Aufgabegewinn gehören. Um einen vergleichbaren Sachverhalt handelt es sich im Streitfall jedoch nicht. Es wurde hinsichtlich der nicht veräu-

72 BFH/NV 1989 S. 580 (584).

73 Hinweis auf: BFH v. 12. 3. 1964, BStBl 1964 III S. 406.

74 Hinweis auf: BFH v. 25. 6. 1970, BStBl 1970 II S. 719; v. 2. 7. 1981, BStBl 1981 II S. 798.

Berten Eigentumswohnung nicht ein *betriebsübliches Geschäft* abgeschlossen. Vielmehr wurde die Eigentumswohnung anlässlich der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit Privatvermögen der Kläger, welches zur langfristigen Nutzung durch Fruchtziehung bestimmt war.“

Nach Meinung von Biergans⁷⁵ erstreckt sich die Gewährung der Tarifiermäßigung nur auf die anlässlich der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen „*entnommenen*“ Restposten, wobei als weitere Voraussetzung hinzukommen muß, daß die entnommenen Grundstücke anschließend noch langfristig durch Vermietung genutzt werden. Die anlässlich der Betriebsaufgabe „verkauften“ Restposten sollen dagegen nicht tarifbegünstigt sein.

Im Gegensatz dazu hatten sich die OFD'en München und Nürnberg in der Verfügung vom 15. 10. 1976⁷⁶ für die Gewährung der Tarifiermäßigung auch auf die anlässlich der Betriebsaufgabe verkauften Grundstücke ausgesprochen. Eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe sollte danach immer dann vorliegen, wenn sämtliche Grundstücke in einem veräußert oder im ganzen in das Privatvermögen überführt werden und weitere Objektkäufe und -veräußerungen nicht geplant sind. Zumindest in Bayern dürfte damit ein gewisser Vertrauensschutz bestehen.

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß die durch Verkauf aufgelösten stillen Reserven des Umlaufvermögens bei einer Betriebsaufgabe als laufender Gewinn zu erfassen sind, macht die Rechtsprechung⁷⁷ für den Fall, daß das Umlaufvermögen nicht an die normalen Kunden, sondern an einen Großhändler oder ein Konkurrenzunternehmen verkauft werden. Wird der gesamte Restbestand an einen anderen Grundstückshändler verkauft, kommt die Tarifiermäßigung in Betracht⁷⁸. Die Erlangung der Tarifiermäßigung dürfte auch durch die verdeckte Einlage des Grundstückshandelsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft möglich sein⁷⁹. Eine andere Möglichkeit besteht darin, das Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft einzubringen (notfalls eine Ein-Mann-GmbH & Co. KG). Der beim Verkauf der Mitunternehmeranteile erzielte Gewinn unterliegt in jedem Fall der Tarifiermäßigung des § 34 EStG.

75 StBp 1991 S. 193 (200).

76 ESt-Kartei § 15 EStG K.2.1.

77 BFH v. 2. 7. 1981, BStBl 1981 II S. 798.

78 Gl. A. Biergans, StBp 1991 S. 193 (200); FG Berlin v. 10. 12. 1991, EFG 1992 S. 353 (Rev.).

79 BFH v. 18. 12. 1990, DStR 1991 S. 509; Biergans, StBp 1991 S. 193 (200).

M. E. ist die Frage der Zugehörigkeit der Grundstücke zum Anlage- oder Umlaufvermögen noch nicht ausdiskutiert. In der Vergangenheit wurde die Zuordnung zum Umlaufvermögen wohl stillschweigend aus dem Begriff Grundstücks-, „handel“ abgeleitet. In seiner Entscheidung vom 28. 1. 1988 weist der BFH jedoch auf einen Aspekt hin, der die Unterschiede zu normalen Handelsunternehmen aufzeigt. Der Umstand, daß die Grundstücke bis zu ihrer Veräußerung oft über Jahre hinweg durch Vermietung genutzt werden, unterscheidet das vorliegende Gewerbe von reinen Handelsbetrieben. Man sollte daher besser von gewerblicher Grundstücksbewirtschaftung sprechen. Denn durch diesen Begriff wird die Antwort auf die Zuordnungsfrage nicht vorgeprägt. Bei gewerblicher Grundstücksbewirtschaftung gehören die Grundstücke m. E. im Normalfall zum Anlagevermögen, ebenso wie die Leasingobjekte⁸⁰ bei einem Leasinggeber Anlagevermögen sind, obwohl sie in regelmäßigen Abständen veräußert werden. Entscheidend für diese Beurteilung ist, daß die Gegenstände nicht nur überbrückungsweise bis zum Auffinden eines Käufers, sondern über einen längeren Zeitraum durch Vermietung genutzt werden. Umgekehrt gehören Grundstücke bei einem Unternehmen, das sich mit der Errichtung und dem Verkauf von Eigentumswohnungen befaßt, auch noch dann zum Umlaufvermögen, wenn sich der Verkauf aus konjunkturellen Gründen verzögert und aus diesem Grunde zwischenzeitlich eine Vermietung erfolgt⁸¹.

V. Gestaltungshinweise für künftige Aktivitäten

1. Kleeblatt-GmbH

- 34 Durch den Verkauf der Anteile an einer sog. Kleeblatt-GmbH können Grundstücke indirekt steuerfrei verkauft werden. Das setzt allerdings voraus, daß die mit Veräußerungsabsicht angeschafften Grundstücke nicht unmittelbar, sondern jeweils über eine Objekt-GmbH mit mindestens vier Gesellschaftern erworben werden, von denen keiner mehr als 25 % der Anteile hält. Diese Anteile können nach Ablauf der sechsmonatigen Spekulationsfrist steuerfrei verkauft werden, sofern sie zum Privatvermögen gehören. Sind weniger als vier Personen Ge-

80 BFH v. 9. 4. 1981, BStBl 1981 II S. 481; v. 5. 2. 1987, BStBl 1987 II S. 448.

81 BFH v. 7. 8. 1990 VIII R 423/83, NWB/E 1991 F. 1 S. 2.

sellschafter der GmbH, sind die Veräußerungsgewinne nach §§ 17, 34 EStG steuerbegünstigt, d. h. die Steuer beträgt maximal 26,5 % zusätzlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag. Gewerbesteuer fällt nicht an. Würde die GmbH das Grundstück unmittelbar verkaufen, würde der Gewinn bei der GmbH ganz normal mit rund 60 % Körperschaft- und Gewerbesteuer belastet.

2. Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG

Eine selbständige Objektgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG erscheint als die im Regelfall vorteilhafte und praktikable Gestaltung zukünftiger Immobilienaktivitäten. Die Gesellschaft erwirbt das Grundstück also von Anfang an in das Betriebsvermögen. Durch den Verkauf der Mitunternehmeranteile lassen sich gewerbesteuerfreie und tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne im Sinne des § 16 EStG erzielen. 35

3. Elf-Apostel-Modell⁸²

Hält ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft weniger als zehn Prozent der Anteile, werden weder die Veräußerungsgeschäfte der Gesellschaft noch der Anteilsverkauf auf seine persönliche Drei-Objekt-Grenze angerechnet (BMF Tz. 15 letzter Satz). Der Gesellschafter kann also seinen Anteil verkaufen, ohne daß dieser Vorgang zu einem Objektverbrauch führt. Verkäufe der Personengesellschaft können bei ihm keinen Objektverbrauch auslösen. Zu beachten bleibt allerdings, daß die Rechtsprechung bisher keine Gelegenheit hatte, die Zehnprozentregelung abzusegnen. Im Schrifttum stößt sie vereinzelt auf Ablehnung. 36

4. Offener Immobilienfonds

Eine andere Möglichkeit zur Realisierung steuerfreier Veräußerungsgewinne stellt die Einschaltung eines offenen Immobilienfonds dar⁸³. Nach § 46 Abs. 1 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften sind Gewinne aus dem Verkauf der zum Fondsvermögen gehörenden Immobilien steuerfrei, sofern sie außerhalb der zweijährigen Spekulationsfrist erzielt werden und die Fondsanteile Privatvermögen sind. 37

⁸² Biergans, StBp 1991 S. 193 (199).

⁸³ Vgl. Laux, M., Ohl, K., Grundstücksinvestment — Die offenen Immobilienfonds —, 2. Aufl., Frankfurt 1988.

Sofern sämtliche Fondsanteile in der Hand einer Person liegen, kann der Grundstücksverkauf indirekt durch den Verkauf der Anteilsscheine erfolgen. Durch den Verkauf der Fondsanteile kann ein steuerfreier Verkauf schon nach Ablauf der sechsmonatigen Spekulationsfrist durchgeführt werden.

VI. Im Erlaß noch nicht berücksichtigte Urteile des Bundesfinanzhofes

38 BFH v. 4. 10. 1990 X R 146/88, DStR 1991 S. 146

1. Der Erwerb und die Veräußerung von (Unter-)Beteiligungen an einer Personengesellschaft fallen auch dann nicht unter § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG, wenn das Gesamthandsvermögen nur aus Grundstücken besteht.

2. Die Zurechnungsregelung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977 erlaubt es nicht, Veräußerungsgeschäfte, die eine gesamthänderische (Unter-)Beteiligung zum Gegenstand haben, in Veräußerungsgeschäfte umzuqualifizieren, die Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG betreffen.

BFH v. 19. 11. 1990 VIII B 101/89, BFH/NV 1991 S. 321

Die tatsächliche Durchführung eines Gesellschaftsvertrags ist ernstlich zweifelhaft, wenn weder jährliche Ertragsabrechnungen an die Gesellschafter noch eine zeitgerechte Verteilung oder Abrechnung der Verkaufsüberschüsse erfolgt ist. Ein allgemeiner Rechtssatz des Inhalts, ein gewerblicher Grundstückshandel sei bei einer Besitzdauer von mehr als fünf Jahren unter keinen Umständen mehr anzunehmen, ergibt sich weder aus dem Urteil vom 10. Februar 1987 VIII R 167/85 (BFH/NV 1987, 440) noch aus dem Urteil v. 29. März 1973 I R 153/71 (BFHE 109, 431, BStBl II 1973, 661).

Die Auffassung, mehrere Personen hätten sich deshalb nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligt, weil sie trotz ihrer Verbundenheit mit dem Bau- und Grundstücksmarkt die Grundstücksobjekte nicht selbst vermarktet, sondern einen Makler damit beauftragt hätten, ist nicht überzeugend. Zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr genügt es, wenn sich der Steuerpflichtige eines Maklers bedient (BFH-Urteil vom 20. August 1986 I R 148/83, BFH/NV 87, 646, 647).

BFH v. 20. 11. 1990 VIII R 15/87, BStBl 1991 II S. 345

1. Eine Personengesellschaft, die nicht mehr als drei Grundstücksobjekte erwirbt und im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb wieder veräußert, betätigt sich nicht als gewerblicher Grundstückshändler.

2. Dies gilt auch dann, wenn an der Personengesellschaft ein Gesellschafter beteiligt ist, der Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft ist, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigt bzw. der selbst Grundstücke an- und verkauft.

3. Ist eine natürliche Person an mehreren Personengesellschaften beteiligt, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigen, ohne daß diese Gesellschaften die Drei-Objekt-Grenze überschreiten, so ist die natürliche Person durch die Beteiligung an diesen Personengesellschaften als gewerblicher Grundstückshändler tätig, wenn alle Personengesellschaften und der betreffende Gesellschafter selbst zusammengenommen mehr als drei Objekte an- und verkaufen.

BFH v. 20. 11. 1990 VIII R 102/89, BFH/NV 1991 S. 304

1. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob bei der Anwendung der Drei-Objekt-Grenze zur Bestimmung der Gewerblichkeit von Grundstücksgeschäften ein Objekt auch ein Gebäude mit mehreren Wohnungen sein kann, oder ob unter einem „Objekt“ in diesem Sinne nur ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung zu verstehen ist.

2. Die Drei-Objekt-Grenze gilt auch dann, wenn die Objekte von einer Personengesellschaft veräußert werden, an der ein Gesellschafter beteiligt ist, der Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft ist, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigt, bzw. der selbst Grundstücke an- und verkauft.

BFH v. 19. 12. 1990 XR 165/87, BFH/NV 1991 S. 381

Auch bei nachfolgender Veräußerung weiterer Objekte ist die Veräußerung des ersten Einfamilienhauses nicht gewerblich, wenn sich der Erwerb des Grundstücks, dessen Bebauung und Nutzung im privaten Vermögensbereich vollzogen hat und der Steuerpflichtige mit der Baubranche beruflich nicht verbunden ist.

BFH v. 23. 1. 1991 X 105—107/88, BStBl 1991 II S. 519

Selbstgenutzte Einfamilienhäuser können dem Betriebsvermögen eines **gewerblichen Grundstückshandels** zuzuordnen sein, sofern ihr betrieblicher Einsatz im Vordergrund steht und sie nur vorübergehend zur privaten Nutzung bestimmt sind. Eine nur vorübergehende private Nutzung steht der Zuordnung zum Privatvermögen aber nicht entgegen, wenn sie nachweisbar auf außerbetrieblichen Gründen beruht (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 11. April 1989 VIII R 266/84, BFHE 156, 476, BStBl II 1989, 621).

BFH v. 27. 2. 1991 XI R 37/89, BFH/NV 1991 S. 524

Zur Indizwirkung des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Errichtung und Veräußerung von Wohnungen für deren Zuordnung zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels.

BFH v. 16. 4. 1991 VIII R 74/87, BStBl 1991 II S. 844

Gewerblicher Grundstückshandel und keine private Vermögensverwaltung liegt vor, wenn Miteigentumsanteile an einem Grundstück unter der Bedingung veräußert werden, daß die Käufer gemeinschaftlich ein Gebäude mit Eigentumswohnungen nach Plänen des Veräußerers zu errichten haben.

BFH v. 25. 4. 1991 IV R 111/90, BStBl 1992 II S. 283

Eine Personengesellschaft, die nicht mehr als drei Grundstücke erwirbt und in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb wieder veräußert, ist nicht als gewerblicher Grundstückshändler tätig, und zwar auch dann nicht, wenn an der Gesellschaft Gesellschafter beteiligt sind, die auch Gesellschafter anderer Personengesellschaften sind, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigen und/oder die selbst Grundstücke an- und verkaufen (Anschluß an BFH-Urteile vom 22. 3. 1990 IV R 23/88, BFHE 160, 249, BStBl II 1990, 637¹, und vom 20. 11. 1990 VIII R 15/87, BFHE 163, 66, BStBl II 1991, 345²).

BFH v. 12. 7. 1991 III R 47/88, DStR 1992 S. 105

1. Das für den gewerblichen Grundstückshandel erforderliche Merkmal der Nachhaltigkeit ist auch dann erfüllt, wenn sich der Verkäufer mehrerer Grundstücke zunächst um Einzelverkäufe bemüht, die

Grundstücke dann aber in einem einzigen Veräußerungsgeschäft an nur einen Käufer verkauft.

2. Zum Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei Grundstücksgeschäften in Fällen der Nr. 1.

BFH v. 18. 9. 1991 XI R 23/90, BStBl 1992 II S. 135

Ein gewerblicher Grundstückshandel ist anzunehmen, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vier in Veräußerungsabsicht erworbene oder bebaute Objekte verkauft werden.

BFH v. 10. 10. 1991 XI R 22/90, BFH/NV 1992 S. 238

Der Verkauf mehrerer Eigentumswohnungen eines Mehrfamilienhauses zum gleichen Zeitpunkt bedeutet im Rahmen der sog. Objektgrenze die Veräußerung mehrerer Objekte.

BFH v. 28. 11. 1991 XI R 39/89, BFH/NV 1992 S. 310

1. Grundsätzlich gehören zwar der Erwerb eines Grundstücks, dessen Bebauung mit einem Einfamilienhaus und anschließende Eigennutzung durch die Familie des Eigentümers auch dann zum Bereich des privaten Handelns, wenn das Objekt nach Ablauf einiger Zeit der Selbstnutzung gewinnbringend veräußert wird. Wiederholen sich indes Vorgänge solcher Art **ohne offenkundige Sachzwänge** und liegt jeweils nur eine kurzzeitige Eigennutzung vor, während deren bereits der Weiterverkauf erfolgt, so kann davon ausgegangen werden, daß durch die nicht nur gelegentliche, sondern fortdauernde Vermögensumschichtung laufende Vermögensmehrungen erzielt werden sollen.

2. Nur auf Dauer privat genutzte Gebäude gehören zum notwendigen Privatvermögen (Anschluß an Urteil vom 23. Januar 1991 X R 105—107/88, BFHE 163, 382, BStBl II 1991, 519). Werden Grundstücke nur „für kürzere oder längere Zeit“ von der Familie des Betriebsinhabers bewohnt, so werden sie durch die Selbstnutzung nicht notwendiges Privatvermögen, denn sie verlassen den betrieblichen Bereich nicht endgültig (Anschluß an Urteil des BFH vom 11. April 1989 VIII R 266/84, BFHE 156, 476, BStBl II 1989, 621).

3. Bei einer jeden Zweifel ausschließenden eigenen Einlassung des Klägers besteht keine Verpflichtung des FG, Ermittlungen über einen zwischen allen Beteiligten offensichtlich unstrittigen Sachverhalt anzustellen.

BFH v. 11. 3. 1992 XI R 17/90, DStR 1992 S. 942

Verpflichtet sich der Inhaber von zwei Wohnungseigentumsrechten eine einheitliche Wohnung zu errichten und an den Erwerber zu übertragen, ist bei der Abgrenzung gegenüber dem gewerblichen Grundstückshandel davon auszugehen, daß der Steuerpflichtige nur ein Objekt errichtet und veräußert.